

INTRODUZIONE

1. Nel 2008 ho deciso di sintetizzare in un volume, essenzialmente destinato alla didattica, l'analisi degli schemi procedurali e processuali attraverso i quali le norme tributarie si attuano. A parte la ricorrenza – venticinque anni dalla prima nota a sentenza – mi ha indotto a rompere gli indugi la consapevolezza che, sia pure attraverso riflessioni e studi spesso nascenti da materiali concreti, in questo lasso di tempo ormai lungo era maturata una visione definita, e spero coerente, della vicenda attuativa del tributo.

Negli ultimi anni, constatavo che poteva essere utile alla didattica uno strumento coordinato alle (anzi, originato dalle) tecniche espositive. Il lavoro è frutto infatti di molteplici esperienze didattiche – il termine “lezioni” non esclude alcun tipo di esperienza –, e dall'idea che, dai corsi di laurea agli incontri di aggiornamento con professionisti già esperti, la trama espositiva di fondo non cambi poi molto, pur nel diverso dosaggio; perché allo studente universitario il carattere istituzionale del corso non può precludere una prima conoscenza di questioni e casi anche molto complessi, che appaghino curiosità, suscitino stimoli, e infine completino, anche sotto il profilo interdisciplinare, l'approccio alla materia; e al professionista non può essere negato quel raccordo alle linee portanti di carattere teorico ed istituzionale sul quale l'impegno operativo quotidiano non consente adeguata riflessione. Il volume nasce con la speranza di poter servire alla didattica universitaria – negli ultimi anni, il corso sulla giustizia tributaria, impostato sulla partecipazione attiva degli studenti, ha dato risultati di grande qualità – e a quella di formazione e aggiornamento professionale, in un ambito disciplinare in cui la circolarità delle riflessioni e degli stimoli è esasperata da un'attualità in continua evoluzione.

La scelta è stata quella di esplorare le procedure dalla prospettiva processuale, perché metodologicamente mi è sempre parso corretto valutare gli schemi sostanziali tenendo ben presente la tecnica di tutela; e di colorare diversamente l'esposizione delle linee del processo tributario, in funzione della tipologia di funzione impositiva che viene a costituirne oggetto. Di qui la scelta di una prima parte, dedicata al processo, e di una seconda, dedicata al modo in cui il processo può incidere sulle procedure e alle reciproche interferenze.

Il tentativo, che spero possa non essere giudicato velleitario, è dunque quello di perseguire la semplicità espositiva – di qui l'impossibilità di riportare la dialettica interpretativa nelle note, il sacrificio delle indicazioni dottrinali –, senza rinunciare al dettaglio delle questioni particolari e, in una certa misura, all'approfondimento. Esso

è stato reso possibile dall'elevato livello dell'analisi dottrinale – importanti sono negli ultimi anni i contributi di giovani studiosi –, dalla preziosa, anomala stabilità della disciplina processuale (nei miei auspici, destinata a consolidarsi) e da un'esperienza giurisprudenziale imponente, non solo per quantità. La Corte di Cassazione, in particolare, ha dato prova di enorme flessibilità nell'adattare, alle vicende particolari dell'attuazione dei tributi, i suoi strumenti interpretativi abituali, onorando la disciplina con un impegno esegetico e sistematico che ha superato le migliori aspettative. Grande evoluzione registra pure la giurisprudenza di merito, che pure qui non è segnalata per ragioni di semplicità e di brevità; ma l'attenzione sempre maggiore che le riviste riservano alle commissioni tributarie – da circa due anni vi è una rivista dedicata esclusivamente a queste ultime – mi spingono a promettere che in eventuali, prossime edizioni, si possa tener conto anche di orientamenti di merito che appaiano sufficientemente rappresentativi.

2. Il progetto nasce durante la redazione di uno studio dedicato alla giurisprudenza costituzionale sulle forme di tutela del contribuente, dal quale emerge, a mio avviso, come la prospettiva ricostruttiva qui privilegiata – lo schema di un processo impugnatorio, (re)azione avverso l'esercizio ritenuto non corretto della funzione impositiva – possa trovare una sponda nell'approccio della Corte alle singole questioni, oltretutto in coerenza con i principi fondamentali in materia di riparto tra giurisdizioni dalla stessa affermati. La tesi che unifica la trattazione è quella che la nostra forma di tutela, attualmente, non può prescindere dal connubio con la funzione impositiva; è, in sostanza, una forma di controllo di quest'ultima, ed è attraverso il sindacato sulla funzione che la tutela di tutte le posizioni soggettive – sia pretensive che oppositive – trova espressione. Naturalmente, non si tratta di un dogma, né di uno schema immutabile: quando il legislatore dovesse prendere altre strade, anche la ricostruzione sistematica sarà diversa: allo stato, tuttavia, la visione che qui si esprime mi pare non solo preferibile e coerente con il dato normativo, ma anche funzionale alla soluzione dei problemi e all'equilibrio tra garanzia ed efficienza dell'azione amministrativa.

Non posso non riconoscere che, in questa visione, hanno influenza non solo il bagaglio culturale e le opzioni di teoria generale – tra queste, in particolare quella che ritiene espressione di “potere” gli atti pure derivanti da funzioni vincolate –, ma anche la “storia” personale. Certamente, la pratica non breve come magistrato amministrativo induce maggiore facilità ad avvicinare il processo tributario da una prospettiva basata sulle “funzioni”; ma, dopo attenta riflessione, e rileggendo i primi scritti, credo di poter dire che le premesse della tesi ricostruttiva qui seguita erano sorte molto prima di quell'esperienza – anzi, probabilmente, sono state proprio quelle premesse a indurre a quel percorso professionale –, e precisamente dalla lettura delle pagine del Micheli dedicate al contenzioso tributario; pagine nelle quali il Maestro ha sempre posto al centro della tutela giurisdizionale la reazione al potere, pur nella consapevolezza della peculiarità dell'intervento del giudice di fronte ad atti di natura vincolata.

L'auspicio è che, nonostante la particolare impostazione adottata (o magari proprio per questa) il volume possa comunicare proficuamente con studenti, colleghi, magistrati, professionisti, funzionari, anche se di diversa formazione, fornendo comunque degli spunti di riflessione utili alla soluzione di problemi concreti.

3. Il volume nasce con alcune carenze evidenti, derivanti in parte dalla scelta di non trattare argomenti sui quali non si è sviluppata, in questi anni, un'esperienza scientifica e didattica personale: spero di inserire, in prossime edizioni, spazi dedicati al processo su operazioni catastali, o ad imposte ancora trascurate come quelle doganali e sui consumi, ad immaginare lo sviluppo del contenzioso sulle "tasse", ad approfondire le immense questioni poste dal coinvolgimento nel prelievo a vario titolo di soggetti terzi.

Vi sono poi lacune che oggi non immagino, o non riesco a vedere, e per le quali chiedo aiuto ai colleghi – già determinanti per il risultato raggiunto sin qui – e ai lettori tutti affinché vogliano segnalare qualunque possibile integrazione o miglioramento del lavoro, o manifestare dissensi. Esprimo sin d'ora gratitudine.

4. Ringrazio con particolare affetto la squadra che mi ha supportato e incoraggiato: da Annalisa Pace, cui si deve il capitolo sulle liti in materia di agevolazioni e un costante contributo critico, ad Alberto Renda, che ha monitorato la bibliografia sui singoli argomenti, ai più giovani collaboratori che hanno inventariato e ordinato il materiale giurisprudenziale, secondo le mie non sempre agevoli richieste: Silvio Orsini, Chiara Di Cola, Angela Cipriani, Anna Chiara De Nardis, Ambra Fabri. È una squadra che proviene dai corsi universitari teramani, da quel gruppo di studenti che, con la frequenza attiva nelle lezioni e con la stesura di tesi impegnative, ha fornito gli stimoli più importanti.

INTRODUZIONE ALLA SECONDA EDIZIONE

La seconda edizione prende atto di un buon risultato, sotto il profilo didattico, del testo di lezioni. Viene perciò confermato, nonostante qualche tentazione di rinnovamento più ampio, il telaio della prima edizione, tenendo fede all'impegno di progressivo ampliamento dei campi di interesse (questa volta, l'inserimento riguarda le controversie catastali, trattate da Annalisa Pace e Luigi Lovecchio; alla prima si deve anche il capitolo sulle liti relative alle agevolazioni fiscali).

Gli anni trascorsi dalla prima edizione registrano la crescente difficoltà di individuare, nella giurisprudenza di cassazione, indirizzi interpretativi univoci e un metodo di approccio unitario, se non per quanto attiene all'obiettivo di realizzare una effettività della tassazione, sempre meno condizionata dalla varietà delle forme contrattuali e dalla autonomia negoziale ispirata dalla pianificazione fiscale. Rispetto all'edizione precedente, sembra meno intenso, ma non meno rilevante, il contributo delle sezioni unite, intervenute in modo più episodico, rispetto al periodo 2005/2008. Si deve invece alla Corte Costituzionale l'enunciazione di una serie di importanti puntualizzazioni garantiste, in tema di notifiche, di motivazione degli atti tributari e di rilevanza del contraddittorio, di espansione della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio.

Non mancano tuttavia scelte giurisprudenziali ormai irreversibili, di cui nel testo si discute: quanto all'ampiezza della giurisdizione, alla varietà di atti impugnabili, alla rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto. Tema emergente, invece, è quello dei profili risarcitori, così come quello della inadeguatezza delle tutele in fase istruttoria: tema, quest'ultimo, che si collega alla ormai ricorrente contiguità tra accertamento tributario e repressione penale, che imporrebbe un ripensamento complessivo del sistema di doppio binario. La recente riforma dell'appello civile e dei motivi di ricorso per cassazione induce poi a chiedersi quale ampiezza abbia il concetto di processo tributario: se esso comprenda i soli gradi di merito, davanti alle "commissioni tributarie", o se anche il giudizio di cassazione, ancorché disciplinato dal codice per rinvio integrale, debba essere considerato come un grado del processo tributario, la cui fonte primaria sia appunto quella che dispone il rinvio, cioè il d.lgs. n. 546/1992.

Il telaio del d.lgs. n. 546/1992, per fortuna, regge, a conferma di una bontà d'impianto non frequente nella legislazione nazionale. L'evoluzione degli altri processi, tuttavia, rende evidente come le crescenti esigenze di tutela e d'altra parte la molto maggiore varietà di liti tributarie avrebbero necessità di un potenziamento del testo, così come accaduto con il codice del processo amministrativo. Il diritto processuale,

globalmente inteso, è in forte evoluzione – si pensi anche alla riforma del codice di procedura civile del 2009, e alla trasformazione della stessa professione forense – sicché la stabilità del testo di legge sul processo tributario non può essere considerata solo positivamente.

Regge meno l'impianto organizzativo, e in particolare, dopo la riforma del 2011, il sistema di reclutamento, ormai finalizzato a raggiungere una prevalenza di magistrati di altri ordini (e di avvocati dello stato a riposo) che non appare coerente con la scelta di un giudice essenzialmente non togato. Esiste indubbiamente una pressione dell'Esecutivo sulle commissioni, pressione frutto di sfiducia, in parte derivante anche da episodi di cronaca giudiziaria, di cui sono espressione le nuove regole di reclutamento e l'ulteriore inasprimento delle incompatibilità; ma che certo non può essere risolta lanciando messaggi poco in linea con la esigenza di terzietà. Sono troppi, tra l'altro, i casi nei quali ormai il magistrato che fa parte del collegio della commissione tributaria può occuparsi di questioni tributarie anche nell'ambito del proprio lavoro ordinario (si pensi all'ormai massiccia presenza di magistrati del pubblico ministero nelle commissioni tributarie).

Nella nuova edizione, ovviamente, sono toccati i profili di più rilevante novità, come il reclamo/mediazione e l'accertamento esecutivo. Complessivamente, il compito della giurisdizione tributaria appare sempre più delicato e gravoso, nonostante i giudici tributari non siano adeguatamente stimolati e gratificati: è una giustizia che sempre più diventa onerosa (anche per interpretazioni irragionevoli sull'applicazione del contributo unificato, che sembrano segnalare una vera e propria politica dissuasiva), e che ai compiti tradizionali aggiunge quello, emerso negli ultimi anni, di dover garantire il rispetto di norme sostanziali sugli elementi del tributo, rispetto ad un'azione accertatrice che sembra ormai spesso orientata genericamente alla ricerca di "ricchezze" di non ci si preoccupa più di fornire una qualificazione precisa, in termini di fatto imponible.

Anche questa edizione nasce dalla didattica, intesa nel senso più ampio, da quella diretta agli studenti a quella destinata a professionisti affermati. Ed anche questa edizione è resa possibile da una squadra di studiosi, impegnati e competenti, che collabora alle attività di cattedra nell'ateneo teramano, e che desidero ringraziare anche e soprattutto per quel sostegno psicologico che il loro apporto entusiasta assicura: Annalisa Pace, Alberto Renda, Chiara Di Cola, Ambra Fabri, Chiara Quaranta. Ringrazio, infine, Luigi Lovecchio, sempre disponibile, rigoroso, informato, per il contributo dato al nuovo capitolo.

Pescara, aprile 2013

INTRODUZIONE ALLA TERZA EDIZIONE

La terza edizione presenta alcune modifiche e alcune integrazioni, rispetto alle due precedenti, nell'intento di rispondere ad esigenze di formazione e di aggiornamento professionale, conservando però il taglio originario, concepito per la didattica universitaria. Del resto, sempre più si avverte in tutte le discipline giuridiche la necessità di legare, anziché separare, i metodi didattici riservati agli studenti e ai laureati; i primi devono affacciarsi al mondo del lavoro con la consapevolezza dell'approccio ai problemi concreti, i secondi devono fondare le esigenze di approfondimento e di aggiornamento su quelle basi teoriche che restano il valore aggiunto dell'attività professionale.

La terza edizione comprende e assorbe le tematiche che avevano reso necessaria la redazione di un'appendice di aggiornamento alla seconda edizione. Sono stati accorpati i capitoli della parte quarta relativi rispettivamente all'accertamento e al processo su atti dell'accertamento, e alla riscossione e ai processi su atti della riscossione e sui rimborsi. Grazie alla collaborazione di studiosi e di professionisti particolarmente specializzati nei settori a loro affidati, che qui desidero pubblicamente ringraziare, sono stati aggiunti i capitoli relativi ai rapporti con il processo penale (Alberto Renda), alle controversie doganali (Massimo Fabio), alle relazioni tra processo tributario e procedure concorsuali di gestione della crisi d'impresa (Michele Mauro), tra processo tributario e strumenti di risoluzione di controversie di carattere internazionale (Francesco Mattarelli). Nel capitolo sull'accertamento, due importanti paragrafi, influenzati da rilevanti modifiche normative sopravvenute nel 2015 rispettivamente dedicati alle compliance e agli interpelli, da un lato, e all'abuso e all'elusione, dall'altro, sono stati curati da Gianluca Stancati. Sono stati conservati inoltre i capitoli, già presenti, sulle procedure e sulle liti attinenti ad agevolazioni fiscali (Annalisa Pace) e sulle controversie catastali (Luigi Lovecchio). Nel capitolo V, il paragrafo curato da Nadia Del papa è dedicato al processo tributario telematico.

Rispetto alle precedenti edizioni, il quadro si presenta abbastanza stabile; se, dal punto di vista tecnico, diverse importanti novità, quasi tutte migliorative a mio giudizio e comunque positive nella direzione intrapresa, sono state inserite soprattutto ad opera dei decreti delegati emanati sulla base della legge delega n. 23/2014, pregi e difetti del processo tributario restano stabili, con un considerevole aggravamento delle condizioni di lavoro della Corte di Cassazione, sempre più costretta a gestire con riti¹ e motivazio-

¹ L'udienza pubblica è diventata ormai momento eccezionale e raro del giudizio di cassazione.

ni sommarli la complessa domanda nomofilattica che le perviene attraverso migliaia di ricorsi. Al di là di ogni altra considerazione sul troppo elevato numero di controversie tributarie risolte sul piano del processo e addirittura proseguendo il giudizio fino al terzo grado (cui segue ancora troppo spesso, dato il tenore dei vizi che conducono alla cassazione della sentenza, il rinvio al giudice di merito), appare certo che la ricomparsa sistematica di provvedimenti di definizione agevolata (rottamazioni, chiusura liti, “pace fiscale”) incoraggia la proposizione di impugnazioni che tengano in vita la controversia, nonostante gli strumenti dissuasivi e la ormai quasi inevitabile condanna alle spese del soccombente (con raddoppio del contributo unificato, nel giudizio di cassazione).

Come nelle precedenti edizioni, per conservare linearità al volume si è sacrificato il confronto tra le opinioni dottrinali, per privilegiare l’informazione critica sulla giurisprudenza e l’analisi delle significative differenze che emergono tra le proposte ricostruttive dell’autore e il diritto vivente sulla natura del giudizio, sugli effetti delle sentenze e sui rapporti tra queste ultime e l’atto impugnato.

Poiché la struttura del processo, anche se migliorabile, permane snella, efficace ed equilibrata, la necessità più impellente, sulla quale da ultimo sembrano convergere tutte le ipotesi di riforma che si vanno delineando nella legislatura iniziata a marzo scorso, è quella di abbandonare, pur conservando la competenza del giudice speciale tipo “commissione tributaria”, lo schema della magistratura non professionale, caratterizzata da un impegno a tempo definito che appare assolutamente insufficiente, nonostante l’impegno profuso da giudici tributari togati e non togati; incrementando in modo decisivo e drastico i profili anche formali di indipendenza delle commissioni tributarie. Facile a dirsi, ma complesso a realizzarsi, data la necessità di conservare in via transitoria esperienze e professionalità nel frattempo maturate.

Certo è che due ulteriori profili di riforma dovrebbero accompagnare una revisione del giudice tributario: la riconsiderazione nell’insieme degli strumenti deflativi, soprattutto al fine di assicurare che l’ente impositore sia propenso a definire in via preliminare la maggior parte delle possibili controversie, e una riforma complessiva delle sanzioni amministrative e penali, che attenui le inaccettabili conseguenze di un doppio binario che troppo spesso conduce a risultati diversi nei due fronti, difficilmente comprensibili dal contribuente e dagli stessi addetti ai lavori.

Una proposta forse utopistica, ma pubblicamente da me formulata in occasione di convegni scientifici, è ad esempio quella di attribuire compiti più incisivi e complessi al Garante del contribuente, da riformare e potenziare, prevedendo anche la sua presenza a livello nazionale, quale fonte di risoluzione preventiva di controversie interpretative emergenti da documenti di prassi delle agenzie fiscali.

Un ringraziamento, infine e soprattutto, alle dottoresse e studiose Federica Colaiuda e Manuela Carnevale, che con pazienza e attenzione hanno curato la revisione e il coordinamento del testo, quest’ultimo reso più complesso dall’incremento del numero di autori delle singole parti.

PARTE PRIMA
LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

CAPITOLO I

LE COMMISSIONI TRIBUTARIE NELL'ORDINAMENTO COSTITUZIONALE DELLA GIURISDIZIONE

SOMMARIO: 1. Struttura, organizzazione, soggetti. – 1.1. Le commissioni tributarie. – 1.2. I giudici. – 1.3. L'assistenza tecnica. – 1.4. Il Consiglio di presidenza. – 2. La legittimazione costituzionale: due questioni. – 2.1. Costituzionalità delle commissioni ... – 2.2. ... e rapporti con le altre giurisdizioni. – 3. Le fonti sul processo tributario e la loro integrazione. – 4. Sviluppi recenti e futuri.

1. STRUTTURA, ORGANIZZAZIONE, SOGGETTI

Dopo la riforma del 1992, divenuta operativa con l'insediamento delle nuove commissioni tributarie in data 1° aprile 1996, i tratti caratterizzanti della giustizia tributaria possono essere così individuati:

a) vi sono tre gradi di giudizio, i primi due affidati ad organi di giurisdizione speciale, incardinati, sia pure con relativa autonomia, presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze; peraltro, con la sentenza 7 aprile 2014, n. 8054, basata su una dottrina e profonda, ma discutibile, motivazione, le sezioni unite della Corte di Cassazione hanno precisato che il processo tributario in senso stretto ha termine con il secondo grado di giudizio; deve intendersi come tale solo il processo che si svolge davanti alle commissioni tributarie, organi speciali di giurisdizione, soggetto ad una disciplina in larga parte derogatoria rispetto al diritto processuale comune. Il giudizio davanti alla Corte di Cassazione, invece, è il normale giudizio di terzo grado regolato dal codice di procedura civile, nel quale gli elementi derogatori della disciplina del d.lgs. n. 546/1992 vengono meno e tornano ad applicarsi esclusivamente le regole di cui al codice¹;

b) l'organico dei giudici delle commissioni tributarie è costituito non da magistrati di ruolo, ma da soggetti che hanno un rapporto di tipo onorario con lo Stato, senza essere incardinati in un ordine giudiziario *ad hoc* che ne caratterizzi lo *status*; soggetti che normalmente svolgono altre attività professionali, in ragione delle quali anzi sono spesso reclutati (Cons. Stato, Sez. IV, n. 4122/2017);

c) nei primi due gradi di giudizio la difesa tecnica delle parti, diversa dagli enti

¹ Sul punto si tornerà più avanti, nel capitolo dedicato al giudizio di cassazione.

impositori, è affidata ad una vasta tipologia di soggetti, dotati di competenze professionali varie, riconducibili ai diversi settori nei quali l'attività tributaria può incidere; essa non è dunque riservata al ceto forense, ed è questa probabilmente l'anomalia più vistosa rispetto a tutti gli altri processi; è tuttavia prevista oggi, come per ogni altro processo, la condanna alle spese di giudizio;

d) sul reclutamento e sullo stato giuridico (trasferimenti, incompatibilità, procedimenti disciplinari) dei giudici tributari decide un organo di autogoverno, Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, in parte di provenienza elettiva da parte dei giudici tributari, in parte composto da rappresentanti eletti dal Parlamento.

La prima nomina dei giudici tributari avviene con decreto del Presidente della Repubblica, mentre le nomine successive richiedono il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

1.1. *Le commissioni tributarie*

Le commissioni tributarie di prima istanza sono di regola provinciali, quelle di appello sono regionali (salvo quelle insediate nelle provincie di Trento e di Bolzano)², ma è prevista (ed in parte attuata) una dislocazione territoriale più diffusa, specie con riguardo a sezioni staccate della commissione tributaria regionale.

Ciascuna commissione è composta da un presidente e da sezioni, cui sono assegnati un presidente, un vice presidente, e non meno di quattro giudici. L'incarico di Presidente della commissione ha durata quadriennale rinnovabile una sola volta, previa valutazione dell'attività svolta sulla base di criteri e procedure elaborati dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Il collegio giudicante, presieduto dal presidente o dal vice presidente, si compone di tre giudici; le competenze processuali sono generalmente riservate al Collegio, solo episodicamente, in casi che saranno indicati, sono previsti compiti del singolo giudice o provvedimenti monocratici.

Nelle commissioni vi sono più sezioni, tra le quali può ora essere istituita dal consiglio di Presidenza anche una sezione con specializzazione su particolari questioni; la composizione delle sezioni è curata dal Presidente. Spetta invece ai presidenti delle sezioni fissare il calendario delle udienze – almeno una udienza ogni settimana per ogni collegio – e trimestralmente la composizione dei collegi.

I compiti amministrativi dei presidenti (sia della commissione, sia della singola sezione), che a prima vista potrebbero sembrare di scarsa rilevanza ed in non diretta connessione con le problematiche giurisdizionali, hanno invece una funzione essenziale, al fine del rispetto di fondamentali principi costituzionali, quali quello di pre-costituzione del giudice naturale, imparzialità e terzietà. Essi sono esercitati in rispondenza a linee guida fornite dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria

² A Trento e a Bolzano le commissioni tributarie sono dunque denominate Commissione tributaria di primo grado e Commissione tributaria di secondo grado.

(da ultimo, ad es., deliberazione del 28 settembre 2017, n. 2 consultabile sul sito www.giustizia-tributaria.it) al fine di assicurare, insieme al rispetto di quei valori, una uniforme conduzione dell'amministrazione della giustizia tributaria in tutto il territorio dello Stato.

L'assistenza e la collaborazione nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali sono assicurate dagli uffici di segreteria delle commissioni tributarie, cui sono preposti, con compiti precisamente individuati in funzione della qualifica rivestita, dipendenti del Ministero dell'Economia e delle finanze, inclusi in una particolare dotazione. Il legame ancora esistente tra commissioni tributarie e Ministero è apprezzabile soprattutto con riguardo all'insieme dei servizi amministrativi del contenzioso, curati da uffici del Ministero, che non solo hanno funzione di supporto al fine di individuare la migliore articolazione dell'attività delle commissioni, ma devono anche effettuare un monitoraggio sull'andamento dei processi, finalizzato a individuare le principali cause di soccombenza delle amministrazioni e le tipologie di questioni di maggiore rilevanza sollevate nei ricorsi dei contribuenti.

Va infine segnalato che nel 2008, in base alla legge n. 244/2007, sono confluite presso le commissioni tributarie regionali le sezioni della soppressa Commissione tributaria centrale, che svolge funzioni di giudice di terzo grado per le liti che, all'epoca dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 546/1992, fossero già pendenti davanti ad essa o per le quali fosse pendente il termine d'impugnazione davanti alla stessa. Ad oggi, il compito delle sezioni regionali della Commissione tributaria centrale può dirsi esaurito.

1.2. *I giudici*

Presidenti delle commissioni tributarie e delle relative sezioni possono essere magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari, in servizio o a riposo, mentre i vicepresidenti delle sezioni possono anche essere giudici tributari non magistrati, purché in possesso di una certa anzianità nelle funzioni (rispettivamente, cinque e dieci anni per la commissione provinciale e per quella regionale) e della laurea in giurisprudenza o in economia e commercio.

Per quanto riguarda i giudici delle commissioni tributarie, il cui reclutamento presuppone il possesso dei requisiti di carattere generale di cui all'art. 7, d.lgs. n. 545/92, tra i quali dal 2016 spicca il possesso di laurea magistrale o quadriennale in discipline giuridiche o economico-aziendalistiche, occorre tenere conto di alcune specificità. I requisiti generali di accesso contemplan la cittadinanza italiana, l'esercizio dei diritti civili e politici, l'assenza di condanne per delitti non colposi o a pena detentiva per contravvenzioni o per reati tributari, un'età non superiore a settantadue anni, l'idoneità fisica e psichica.

Nelle commissioni provinciali, detto reclutamento avviene, oltre che nelle categorie di soggetti che possono rivestire l'incarico presso le commissioni tributarie regionali, tra magistrati e dipendenti pubblici – questi ultimi se dotati di anzianità e di laurea in giurisprudenza o economia –, in servizio o a riposo, avvocati e procuratori

dello Stato a riposo, ufficiali della Guardia di Finanza a riposo e con anzianità minima di dieci anni, iscritti negli albi di ragioniere e dottore commercialista con dieci anni di esercizio delle professioni, revisori contabili, ragionieri e periti commerciali che abbiano curato per almeno dieci anni le materie tributarie e amministrativo-contabile alle dipendenze di terzi, insegnanti abilitati che per almeno cinque anni abbiano insegnato materie giuridiche economiche o ragionieristiche, laureati da almeno due anni in economia e commercio, professionisti di professioni tecniche (quali ingegneri, architetti, geometri, periti edili, industriali, dottori agronomi e agrotecnici, con dieci anni di esercizio dell'attività professionale).

Per le commissioni tributarie regionali, le categorie contemplate sono in parte le stesse, anche se con requisiti "rinforzati", ed in parte diverse in quanto sono considerati i dottori commercialisti, gli avvocati ed i notai, i professori e ricercatori universitari e nelle scuole secondarie in materie giuridiche, economiche e ragionieristiche, gli ispettori tributari cessati dal servizio, amministratori di società che abbiano i requisiti di iscrizione agli albi professionali ora menzionati.

L'art. 39, d.l. n. 98/2011 ha previsto un graduale incremento della componente dei magistrati, in servizio o a riposo, e degli avvocati dello stato a riposo, nel reclutamento dei giudici tributari nelle commissioni regionali, fino a raggiungere la percentuale di due terzi. A tal fine sono state revocate le procedure di reclutamento in atto ed è stato previsto un bando riservato esclusivamente a tali categorie.

Di rilevante interesse è invece la disciplina delle incompatibilità, che deve mediare, in un sistema in cui il giudice tributario, per definizione, è tale solo a tempo definito ed anzi in funzione integrativa della propria occupazione principale, tra l'esigenza di reclutare giudici competenti nella materia e quella di evitare pericolose commistioni tra i ruoli ricoperti altrove e le funzioni di giudice. Sono quindi esclusi dall'accesso membri del Parlamento nazionale e di quello europeo, amministratori di enti pubblici titolari del gettito in relazione al quale può svilupparsi il processo tributario, funzionari e dipendenti in genere delle agenzie delle Entrate, del territorio e delle dogane, della Guardia di finanza, delle società che gestiscono la riscossione dei tributi, dirigenti di partiti politici, prefetti, militari, consulenti tributari che esercitano l'attività nella materia anche in forma indiretta, saltuaria ed accessoria³, nonché i loro parenti ed affini. Nel 2011, anzi, le forme di incompatibilità e le procedure di rilevazione sono state inasprite, in uno alla preferenza accordata al reclutamento di giudici tributari già magistrati "togati".

La procedura di reclutamento presuppone una valutazione paraconcorsuale, sulla base di criteri di giudizio del curriculum degli aspiranti. Dopo il giuramento di fedeltà alla Repubblica che impegna alla osservanza delle leggi e al cosciente adempimento dei doveri d'ufficio, i giudici sono immessi nelle funzioni, che ora non hanno una durata limitata nel tempo (prima il limite era novennale; oggi è rimasto un limite

³ Per l'incompatibilità del socio accomandante di una società di servizi operante nella tenuta delle scritture contabili, Cons. Stato, Sez. IV, n. 1143/2013.

anagrafico di settantacinque anni; è prevista la periodica alternanza nella tipologia di funzioni esercitate), ma senza che sia costituito un rapporto di pubblico impiego. Gli incarichi sono sempre conferiti mediante procedure di pubblica evidenza, gestite dal Consiglio di presidenza; sono previste cause di decadenza mentre il trattamento economico – ed è questo probabilmente uno degli aspetti ancora deboli dell'intera materia – è definito dal Ministero delle finanze, sulla base di un compenso fisso mensile e di un compenso variabile in funzione delle liti definite e del diverso apporto dato da ciascun giudice alla soluzione della causa; sono previsti rimborsi spese per i residenti fuori del comune di ubicazione della commissione tributaria ove si presta l'attività; non sono a tutt'oggi retribuite le attività svolte per emanare provvedimenti cautelari, nonostante la frequenza e la rilevanza di questi ultimi sia molto aumentata anche per effetto di modifiche normative. Nonostante l'introduzione del contributo unificato quale imposizione statale gravante sul processo tributario, l'assetto retributivo dei giudici delle commissioni tributarie resta largamente insoddisfacente, considerata la gravosità dei compiti assegnati, la sempre maggiore complessità delle liti, il valore spesso oggettivamente assai significativo delle controversie.

Quanto alle modificazioni del rapporto, i giudici tributari possono concorrere all'assegnazione di posti vacanti, partecipando a interPELLI pubblicati dal Consiglio di presidenza nei quali la valutazione degli aspiranti è basata su criteri precostituiti (si veda Risoluzione n. 3 deliberata il 5 dicembre 2017 – Criteri di valutazione della professionalità dei giudici tributari negli spostamenti interni e nella progressione in carriera, che stabilisce i criteri di esperienza, diligenza, laboriosità e attitudine).

Come si vedrà più avanti, pur non essendo pienamente soddisfacente, l'assetto attuale, per quanto concerne i giudici tributari, assicura comunque a questi ultimi delle garanzie adeguatamente definite, e soprattutto la procedura di scelta e delle nomine non ha quel carattere di discrezionalità indeterminata che caratterizzava il sistema di cui al d.p.r. n. 636/1972. Qualche riserva va ovviamente espressa sulla professionalità specifica, sulla quale comunque incide positivamente un'opera di formazione e di specializzazione curata dal Consiglio di presidenza con grande attenzione e incentivata dal legislatore.

Ai giudici tributari si applicano comunque gli istituti dell'astensione e della ricusazione.

1.3. *L'assistenza tecnica*

Se atipico è il giudice, ancora più atipica è la gamma di soggetti abilitati a svolgere le funzioni definite nell'art. 12, d.lgs. n. 546/1992 come di "assistenza tecnica" alle parti in giudizio.

Essa comprende insieme agli avvocati i dottori commercialisti ed esperti contabili, i consulenti del lavoro, gli iscritti in albi di esperti abilitati all'assistenza nei procedimenti tributari; inoltre, per le sole controversie catastali, gli appartenenti alle seguenti categorie professionali: gli ingegneri; gli architetti; i geometri; i periti indu-

striali; i dottori agronomi e forestali; gli agrotecnici; i periti agrari e infine gli spedizionieri doganali, per le controversie relative ai tributi doganali.

Si dirà più avanti a quali soggetti e in quali casi è consentita la difesa personale in giudizio, senza assistenza tecnica, ma la presentazione delle caratteristiche essenziali della giurisdizione tributaria deve affrontare da subito il problema della eterogeneità delle categorie professionali ammesse a svolgere tale funzione. A differenza di tutti gli altri processi, quello che si svolge davanti alle commissioni tributarie, sia in primo sia in secondo grado, non vede riservata agli avvocati l'assistenza e la difesa in giudizio; la spiegazione dell'anomalia la si può trovare ricordando l'originaria natura "paragiustiziale" delle commissioni tributarie, ma le sue motivazioni sono più complesse, essendo da ricondurre sia alla rilevanza sociale del contenzioso tributario, che per la sua possibile ricorrenza, nella vita delle persone fisiche e giuridiche, rischia di causare costi ripetuti e notevoli su un'ampia gamma di soggetti, in dipendenza delle plurime occasioni di lite con il fisco che ciascun contribuente può avere, sia nella complessità di tematiche tecniche che normalmente richiederebbero, per un'adeguata difesa, la compresenza sia del professionista in grado di gestire le fasi processuali – tipicamente, l'avvocato – sia di professionisti dotati di competenze complementari, funzionali alla migliore difesa nel merito: professionisti contabili, in genere, ma anche tecnici abilitati alla conoscenza delle tecniche di estimo catastale o di valutazione di beni e diritti soprattutto immobiliari. Da un lato, allora, il carattere diffuso e sociale della lite tributaria pone il legislatore nella condizione di favorire, più che altrove, la difesa personale del contribuente, ma anche delle amministrazioni pubbliche, derogando all'obbligatorietà del difensore; dall'altro, quando appare necessaria l'assistenza tecnica, questa viene ripartita secondo criteri in verità discutibili tra una pluralità di categorie, in base all'ampia elencazione di cui al citato art. 12, nella considerazione che si tratta di professionisti che normalmente dovrebbero aver già prestato anteriormente all'instaurazione della lite la propria opera di assistenza – ad esempio attraverso la tenuta di scritture contabili e la redazione di bilanci – in favore della parte (in questo senso ad es. va intesa la discutibile estensione ulteriore delle categorie ammesse all'assistenza tecnica, operata con il d.lgs. n. 156/2015, che nell'elenco di cui all'art. 12 ha inserito – sia pur prevedendo il possesso di titoli di studio pertinenti – anche dipendenti dei centri di assistenza fiscale e delle relative società di servizi, limitatamente alle controversie nascenti da vicende sulle quali il CAF abbia prestato assistenza, nonché dipendenti delle imprese o di loro società controllate). La riserva al ceto forense torna ovviamente pienamente operante nel giudizio di terzo grado davanti alla Corte di Cassazione, nel quale è anzi necessaria la presenza dell'avvocato abilitato al patrocinio davanti alle giurisdizioni superiori.

È questo probabilmente uno dei nodi più delicati che andranno sciolti, in caso di un ulteriore potenziamento delle commissioni tributarie: vi sono indubbiamente considerazioni prevalenti per assicurare continuità tra l'assistenza in giudizio e l'opera professionale precedentemente svolta, ma emerge in modo altrettanto incontestabile un problema di adeguatezza delle competenze professionali non legali

a gestire un processo che sempre più diviene articolato e complesso, nonostante la linearità della sua struttura.

1.4. *Il Consiglio di presidenza*

La caratterizzazione delle commissioni tributarie come organi giurisdizionali composti da giudici che, ancorché non legati allo Stato da un rapporto di pubblico impiego di ruolo – secondo un modello peraltro seguito da tempo anche nella giustizia civile e penale, ad esempio con i giudici di pace e onorari in genere –, hanno tuttavia uno *status* giuridico ben definito, garanzie di inamovibilità e di indipendenza dal potere esecutivo, cui pure sotto l'aspetto organizzativo sono legati, si deve soprattutto a quella che può essere considerata come la principale innovazione della riforma del 1991/1992, e cioè l'introduzione di un organo di autogoverno, il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, dotato di autonomia contabile. Sul piano ordinamentale, una giurisdizione che pure non trova posto, come rilevato al paragrafo precedente, nella disciplina costituzionale della magistratura, acquista così piena dignità e parità di trattamento con le giurisdizioni ivi considerate, assicurando ai propri componenti che i provvedimenti concernenti la propria situazione giuridica (dalla nomina ai provvedimenti disciplinari ai conferimenti di incarichi ai trasferimenti di sede alle comminatorie di decadenza) siano presi da un organo che non è influenzato dal potere esecutivo, ed in particolare dal Ministero cui compete gran parte del gettito sul quale le commissioni tributarie sono chiamate a decidere.

Il Consiglio dura in carica quattro anni, ed è composto da undici membri elettivi, scelti dalla totalità dei giudici tributari, che esprimono un voto personale, diretto e segreto, e da quattro componenti eletti dal Parlamento (due dal Senato e due dalla Camera, con votazione a maggioranza assoluta dei componenti); il Consiglio elegge al proprio interno presidente (di provenienza parlamentare) e due vicepresidenti, ed ha compiti di grande rilievo, oltre quelli ora menzionati, esprimendo anche pareri consultivi sullo stato economico dei giudici tributari, sugli atti normativi che hanno attinenza con la giurisdizione tributaria, sulla ripartizione di fondi tra le commissioni tributarie. Di grande importanza sono soprattutto l'attività di indirizzo sui criteri di formazione dei collegi giudicanti, di ripartizione dei ricorsi tra le sezioni, l'attività propositiva finalizzata a migliorare l'efficienza della giustizia tributaria ed in particolare l'assidua promozione di iniziative volte a permettere la formazione e l'aggiornamento professionale dei giudici tributari.

2. LA LEGITTIMAZIONE COSTITUZIONALE: DUE QUESTIONI

Della giurisdizione tributaria la Costituzione non si occupa: il titolo IV della parte II, dedicato alla magistratura, menziona, nella sezione I, accanto all'autorità giudiziaria ordinaria, il Consiglio di stato (cui l'art. 125 affianca i tribunali amministrativi regionali), la Corte dei Conti, i Tribunali militari.

L'ordinamento giurisdizionale, apparentemente, non comprende i giudici tributari; né di essi si fa menzione nella sezione II (norme sulla giurisdizione), nella quale la tutela verso la pubblica amministrazione sembra monopolio delle competenze delle giurisdizioni ordinaria e amministrativa, in base al noto – e poi in parte superato dalla legislazione ordinaria – criterio discrezionale basato sulle situazioni soggettive.

2.1. *Costituzionalità delle commissioni ...*

Occorre dunque **chiedersi quale sia la legittimazione costituzionale dell'attuale ordinamento della giurisdizione tributaria.**

La risposta deve avere necessariamente un'impostazione storica: la si rinviene nell'attribuzione, effettuata in epoca di gran lunga anteriore alla Costituzione repubblicana, della materia tributaria ad organi aventi struttura e funzioni tipicamente "paragiustiziali", le commissioni tributarie appunto, che hanno continuato ad operare, secondo tale risalente disciplina ed in tale ambigua funzione, fino alla riforma tributaria "generale" compiuta nel 1971/1973.

Con il nuovo assetto conformato da tale revisione, che attenuava i legami amministrativi delle commissioni tributarie con il potere esecutivo e disegnava un "contenzioso" tributario sufficientemente adeguato alle garanzie tipiche e necessarie del processo, la Corte Costituzionale, che pure pochi anni prima si era espressa nel senso della inadeguatezza delle commissioni tributarie a rappresentare un vero e proprio apparato giurisdizionale⁴, affermava la legittimità costituzionale delle commissioni, quale giudice speciale, preesistente alla Costituzione, revisionato – con l'operazione di riforma tributaria – al fine di assicurare i requisiti di terzietà e di indipendenza tipici di un giudice⁵.

Attualmente, dunque, **l'ordinamento giurisdizionale disegnato dalla Costituzione non comprende le commissioni tributarie, le quali tuttavia continuano ad esistere e ad operare senza incorrere nel divieto di giudici speciali, grazie alla revisione subita e alla loro preesistenza alla Costituzione.** Il ritardo con il quale la revisione è stata effettuata, rispetto a quanto stabilito dalla VI disposizione transitoria della Costituzione, non è stato ritenuto preclusivo, essendo il termine quinquennale ivi previsto considerato puramente ordinatorio.

Se è dunque acclarato che, nell'ordinamento costituzionale della giurisdizione, le commissioni tributarie – quali organi separati dagli altri apparati giurisdizionali – e il processo tributario – quale forma di tutela tipica della materia tributaria – trovano legittima collocazione, è pur vero che la mancata inclusione delle commissioni tributarie nel titolo IV genera perplessità piuttosto significative; allora, l'interrogativo posto in precedenza trova in tale contesto una risposta positiva che è però di corto respiro e manifesta pertanto anche limiti evidenti.

⁴ Sentt. nn. 6 e 10/1969.

⁵ Sentt. nn. 287/1974 e 215/1976.

2.2. ...e rapporti con le altre giurisdizioni

Il sistema costituzionale “a regime” delle magistrature deve nel contempo essere completo ed evitare duplicazioni: esso esaurisce tendenzialmente le forme di tutela ipotizzabili e pertanto, se nelle disposizioni transitorie vi è uno spazio riservato ad un'ulteriore giurisdizione (nel nostro caso, per la materia tributaria), non può negarsi che questa presenza eroda alcune delle competenze implicate dall'assetto del titolo IV. **Quale giudice subisce gli effetti della presenza esterna delle commissioni tributarie, vedendo ridotto il proprio ambito giurisdizionale per lasciare spazio alla giurisdizione tributaria?** Prima di rispondere a questo secondo interrogativo, occorre effettuare delle precisazioni, che anticipano temi sui quali si tornerà:

– rispetto all'assetto ante Costituzione, la riforma dei primi anni settanta ha individuato le materie di competenza dei giudici tributari, sostituendo i tributi della riforma a quelli dell'ordinamento tributario previgente (ad es., l'IRPEF al posto dell'imposta di ricchezza mobile, l'IVA al posto delle imposte sui consumi e dell'IGE);

– l'elenco dei tributi riservati alla giurisdizione delle commissioni si è ampliato progressivamente, dal 1972 sino al 2006, fino a ricomprendere in generale “i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati” e anche entrate di dubbia qualificazione tributaria;

– la Corte Costituzionale, valutando di volta in volta le normative che andavano realizzando questa espansione, ha fissato un principio ed un limite⁶. Il principio stabilisce che il giudice speciale non deve conservare per sempre l'assetto, le funzioni, i caratteri strutturali, che derivano dall'operazione di prima revisione; quello che la VI disposizione transitoria contempla è infatti un procedimento *in progress*, in cui ulteriori evoluzioni e sviluppi sono sempre possibili, soprattutto se valorizzano ed accentuano i tratti giurisdizionali del giudice speciale, allontanandolo dall'archetipo paragiustiziale, se non addirittura amministrativo. Dunque, il giudice speciale revisionato non è condannato a restare per sempre uguale a se stesso: anche il procedimento di tutela può evolversi, tanto che dal 1972 al 1992 si avvia un percorso che dal contenzioso tributario (d.p.r. n. 636/1972) conduce al processo tributario (d.lgs. n. 546/1992);

– il limite al dinamismo, alla capacità evolutiva, sta nella conservazione di una *mission* omogenea a quella perseguita anteriormente alla Costituzione; per cui la Corte Costituzionale avalla una espansione della giurisdizione delle commissioni che conservi una continuità con la materia tributaria – il che di per sé rappresenta un elemento innovativo, se si considera che il dato di partenza era costituito da una cognizione limitata ad alcune imposte, puntualmente indicate – mentre censura tentativi di espandere l'ambito giurisdizionale delle stesse a liti che riguardino entrate diverse da quelle tributarie.

Va infine rilevato che il rapporto che lega commissioni tributarie, da un lato, e

⁶ Fondamentale tra tutte resta l'ord. n. 144/1998.

Corte di Cassazione, dall'altro, è nettamente diverso – precisamente: è molto più intenso – di quello che collega alla Corte di Cassazione le magistrature amministrative e contabili di cui al titolo IV della Costituzione. Mentre infatti, rispetto alle decisioni di queste ultime, il sindacato della Corte di Cassazione si limita alla verifica del rispetto delle regole generali sulla giurisdizione, sicché la stessa svolge una funzione di garanzia del riparto, che non le consente di valutare i profili sostanziali delle decisioni stesse; rispetto alle commissioni tributarie regionali, che decidono in grado di appello, la cassazione svolge una funzione di terzo giudice che, ancorché limitata alla sola cognizione dei profili di legittimità, attinge pienamente al contenuto, anche sostanziale, delle sentenze oggetto di ricorso (art. 111 Cost.).

Chiusa questa lunga premessa, e tornando all'interrogativo posto, si delinea anche in questo caso una **risposta impostata in chiave storica**.

Non vi è alcun dubbio che il **legame originario della giurisdizione tributaria va rinvenuto nel rapporto con il giudice ordinario**: storicamente, volendo risalire sino alla legislazione del 1865 abolitiva del contenzioso amministrativo, la ragione di un apparato di giustizia tributaria separato sta proprio nell'esigenza di un filtro tecnico nell'accesso, davanti al giudice ordinario, di cause numerose e caratterizzate, in un contesto di elevato tecnicismo, dalla frequente ricorrenza di problematiche di estimazione o di carattere strettamente contabile, non facilmente apprezzabili dal giudice ordinario, nonché nel timore che una immediata tutela giurisdizionale avrebbe potuto compromettere la continuità nell'acquisizione del gettito dei tributi. In termini di situazioni giuridiche tutelate, l'affermazione tradizionale e risalente, che ancor oggi caratterizza larga parte della dottrina e la giurisprudenza prevalente, è che la giurisdizione tributaria si ponga come giurisdizione su diritti soggettivi perfetti, dei quali peraltro è stata sempre molto incerta la definizione. Così intesi, il contenzioso tributario dapprima e il processo tributario dal 1996 (anno nel quale, il giorno 1 aprile, diventa operativa la nuova disciplina del processo, riformata nel 1992), svolgono una funzione che viene ritenuta prevalentemente sostitutiva – e quindi erosiva – delle competenze (costituzionalmente riconosciute) del giudice ordinario.

Nello schema costituzionale, insomma, **una parte della giustizia civile sarebbe sottratta al giudice ordinario e riservata a quello tributario, e precisamente si tratterebbe delle liti che investono obbligazioni tributarie** (*an* e *quantum* del tributo). Questa è la **risposta tradizionale** al nostro interrogativo.

Senonché, mentre la nozione di obbligazione tributaria viene, soprattutto con il delinarsi degli schemi applicativi disegnati dalla riforma tributaria, sempre più posta in discussione, quanto meno come unico modello qualificatorio delle dinamiche tributarie, gli schemi attuativi moderni lasciano sempre più emergere la funzione impositiva, esercitata dalle amministrazioni pubbliche titolari dei poteri e del gettito, come momento centrale dell'attuazione dei tributi; dapprima in funzione di indirizzo del comportamento dei contribuenti (con le circolari, le risoluzioni, le risposte ad interpellati), poi come titolari di poteri di controllo che possono sfociare in veri e propri provvedimenti (di accertamento, di riscossione, sanzionatori, restrittivi di agevolazioni, ecc.). Questi provvedimenti, come si vedrà, costituiscono il perno della struttura

del processo tributario, in modo sempre più netto, a partire dal 1972 e sino ad oggi.

Diviene allora evidente che le liti tributarie non possono essere identificate solo in funzione della specialità dell'obbligazione coinvolta; il loro tratto caratteristico è piuttosto quello di riguardare atti della pubblica amministrazione, che l'art. 113 della Costituzione vuole sempre sindacabili da un giudice, senza limiti. Avanza così la convinzione, dapprima in molti studiosi, più lentamente e gradualmente nella giurisprudenza, che alla tutela tributaria non siano estranee (o anzi siano congeniali, o ineluttabili) posizioni soggettive di interesse legittimo: dal d.p.r. n. 636/1972 ad oggi, lo schema impugnatorio caratterizza il contenzioso e il processo tributario; con finalità **oppositiva**, quando oggetto dell'attacco giurisdizionale è un atto impositivo in senso proprio, potenzialmente ablatorio in quanto espressione di una pretesa autoritativa dell'amministrazione finanziaria; con finalità **pretensiva**, quando oggetto del ricorso è il diniego, espresso o tacito, di istanze del contribuente volte a conseguire rimborsi, agevolazioni, definizioni agevolate. Compaiono soprattutto, quali nuovi obiettivi della verifica giurisdizionale, atti estranei alla determinazione dell'obbligazione tributaria (che non incidono, cioè, su *an* e *quantum* della stessa).

Concludendo, **delineando finalmente la risposta alla questione posta, il discorso attuale riferito al sistema del titolo IV della Costituzione diviene più complesso, perché la presenza delle commissioni tributarie non viene più ad incidere solo sulla materia affidata al giudice ordinario, ma anche sulla stessa demarcazione del riparto giurisdizionale, tra giudici ordinari e amministrativi, in funzione delle situazioni giuridiche tutelate**, che non sono più sicuramente e solamente di diritto soggettivo. Vi sono anzi ragioni sistematiche profonde per desumere, dalla giurisprudenza costituzionale più recente in tema di principi di riparto giurisdizionale, una visione che conforta l'idea del giudice tributario come giudice *nella* (piuttosto che *della*) funzione impositiva. Tale giurisprudenza⁷ ci insegna che il giudice speciale può essere tale non in funzione della natura di una delle parti in lite, ma in ragione del compito che l'ordinamento gli affida; e se, alla stregua di tale impostazione, il giudice amministrativo è il giudice *nell'amministrazione*⁸, cui si richiede il controllo dell'azione pubblica da un punto di vista e con un bagaglio culturale che è in grado di apprezzare le finalità e i limiti di quell'azione, non sembra che possa essere diversamente costruito il ruolo del giudice tributario, se non come controllore – *della, e nella* – funzione impositiva⁹.

⁷ Corte Cost., sent. n. 204/2004.

⁸ Come tale, è giudice che può avere anche competenza esclusiva in materie, nelle quali comunque sia implicata l'espressione di un potere: può il giudice amministrativo dunque essere anche giudice di diritti soggettivi, quando questi ultimi debbano essere tutelati in relazione a forme di esercizio del potere da parte dell'amministrazione: il che non vuol dire che, perché sussista la sua giurisdizione, nella stessa lite debbano necessariamente coesistere posizioni di diritto soggettivo e di interesse legittimo (Cons. Stato, a.p. n. 4/2005).

⁹ Con lo stesso approccio, Cass., ord. n. 14831/2008 qualifica le commissioni tributarie giudice "sui tributi" e non "dell'amministrazione finanziaria".

Si profila così un'incidenza della giurisdizione tributaria pure sul versante delle competenze del giudice amministrativo, che sembrano destinate ad essere anch'esse erose, nella misura in cui posizioni di interesse legittimo emergenti dall'attuazione dei tributi trovano tutela davanti al giudice tributario.

3. LE FONTI SUL PROCESSO TRIBUTARIO E LA LORO INTEGRAZIONE

Le fonti legislative principali sono attualmente:

– l'art. 30, legge n. 413/1991, che contiene la delega al Governo per la revisione delle commissioni tributarie, disposizione che conserva un'importanza operativa perché costituisce il parametro alla luce del quale deve essere valutata la legittimità dei decreti delegati del 1992;

– questi ultimi sono il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, che contiene le norme di carattere organizzativo, e il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che disciplina in senso proprio il processo tributario; una "manutenzione" significativa di alcuni aspetti processuali e organizzativi è stata realizzata in base alla legge delega n. 23/2014 e al conseguente decreto delegato n. 156 del 2015; tuttavia, le modifiche introdotte sono in larghissima misura confluite nel testo dei decreti del 1992, i quali ora risultano vigenti nel testo novellato dal decreto delegato del 2015; anche il processo tributario si va trasformando in processo telematico, regolato al momento negli adempimenti essenziali dal d.m. 23 dicembre 2013, n. 163 e negli aspetti più marcatamente tecnici da ulteriori decreti attuativi;

– conserva ancora interesse, peraltro, il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, che regola il contenzioso tributario dopo la riforma tributaria del 1971/72; in particolare, possono in casi estremi essere ancora all'esame degli attuali giudici tributari, e della Corte di Cassazione, giudizi avviati sotto il vigore del decreto delegato del 1972. Quest'ultimo, inoltre, regolava il terzo grado di giudizio secondo un principio di alternatività diseguale, riservando la competenza alla Commissione tributaria centrale – salvo che per questioni puramente estimative – e prevedendo che, scaduti i termini per adire tale organo, fino al 2008 unico su tutto il territorio nazionale, potesse essere investita dell'impugnazione della decisione di secondo grado la Corte d'appello competente; in questo sistema, ancora applicabile a controversie pendenti presso tali organi, la Cassazione assumeva il ruolo di giudice di quarto grado, chiamato in causa ai sensi dell'art. 111 Cost., nel caso di ricorsi avverso decisioni emesse dalla Commissione tributaria centrale, ovvero ai sensi dell'art. 360 c.p.c., nel caso di ricorsi proposti avverso sentenze della Corte d'Appello;

– molto importante, anche dal punto di vista pratico, è la conoscenza della struttura del d.lgs. n. 546/1992: il titolo I riguarda le disposizioni generali che, in quanto tali, sono applicabili in linea di principio a tutti i tipi di processo ed in qualunque grado; esso è diviso in due capi, nei quali si regolano rispettivamente il giudice tributario ed i suoi ausiliari (comprese norme sui suoi poteri decisionali ed istruttori, sulla

giurisdizione e sulla competenza) e le parti (legittimazione attiva e passiva, legittimazione in giudizio, assistenza tecnica, litisconsorzio ed intervento, spese del giudizio, comunicazioni e notificazioni e luogo della loro effettuazione). Il titolo II regola il processo, ed è suddiviso in quattro capi dedicati rispettivamente al processo davanti alla commissione tributaria provinciale, ai procedimenti cautelare e conciliativo, alle impugnazioni, all'esecuzione delle sentenze; il titolo III contiene poi le disposizioni transitorie, che non saranno qui prese in considerazione;

– molte altre disposizioni tributarie possono interessare il processo tributario, e di esse si darà conto nell'esame dei singoli argomenti: in generale, però, va sottolineato che alcuni aspetti della tutela sono regolati in modo peculiare e derogatorio dal d.lgs. n. 472/1997, che reca le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative tributarie; nella seconda parte del testo si esporranno le modifiche introdotte negli ultimi anni alle procedure tributarie, con riflessi rilevanti anche sugli aspetti processuali (in particolare molte innovazioni sono state apportate alle procedure di accertamento e di riscossione da decreti delegati emanati nel 2015 sulla base della legge delega n. 23/2014);

– di grande interesse teorico è poi l'analisi del rapporto tra le norme sul processo tributario e le altre norme processuali del nostro ordinamento. Questo tema dovrà essere ripreso più volte, ma già ora va segnalato che: **A)** l'avvenuta evoluzione del contenzioso tributario in "processo" ha una sua visibilità immediata, perché il primo articolo del d.lgs. n. 546/1992, dopo aver attribuito la giurisdizione tributaria alle nuove commissioni (comma 1), chiama al comma 2 i giudici tributari ad applicare in via generale, al di là delle ipotesi di specifico rinvio, oltre che le norme del decreto stesso, il codice di procedura civile, per quanto non disposto dalle norme del decreto e per quanto con le stesse compatibili. Si crea dunque un'osmosi tra la disciplina generale e quella speciale, così da rendere possibile il superamento di eventuali lacune ("per quanto non disposto") della seconda per mezzo di un'applicazione delle norme codicistiche, previo giudizio di "adattabilità" di queste ultime ("per quanto compatibili")¹⁰. Il processo tributario, oltre a trovare in tal modo la soluzione per le inevitabili incompletezze – anche minute – della sua disciplina, viene così ricondotto ad una "casa madre", comune a tutte le esperienze processuali, e sottoposto all'applicazione di principi generali, di diritto processuale comune, che completano, in uno alla descritta revisione dell'aspetto organizzativo, la sua opera di riqualificazione che ne giustifica la considerazione come processo a tutti gli effetti. **B)** Sotto un profilo più analitico, peraltro, occorre avvertire che i raccordi ordinamentali con le altre forme di tutela sono ben più ampi di quanto l'art. 1 possa far ritenere: infatti, l'analisi del processo dimostrerà, ad esempio, l'esigenza di continuo raffronto anche con l'esperienza del processo amministrativo, con il quale la tutela tributaria condivide strutturalmente l'ancoraggio ad una preventiva attività amministrativa che costituisce l'oggetto – quanto meno immediato – dell'intervento giurisdizionale. Sul piano

¹⁰ Cass. n. 18269/2004.

del diritto vivente, e cioè della valutazione delle norme per come esse vivono nell'esperienza applicativa e soprattutto nell'elaborazione giurisprudenziale, ciò comporta che l'interprete, e in generale gli operatori, devono spesso tener conto non solo delle norme del (e della giurisprudenza sul) c.p.c., ma anche di norme e giurisprudenza che si riferiscono alla giustizia amministrativa (oggi, dunque, il c.p.a., codice del processo amministrativo);

– a parte quanto detto al precedente punto, la normativa del c.p.c. è direttamente rilevante nel processo tributario, in quanto il giudizio di terzo grado davanti alla Corte di Cassazione è regolato dalle disposizioni codicistiche (art. 62, comma 2, d.lgs. n. 546/1992) e non vi sono quindi peculiarità dal punto di vista processuale, derivanti dalla specialità della materia; sotto il profilo organizzativo, invece, va rilevato che presso la Suprema Corte da diversi anni opera un'apposita sezione civile, la V, denominata sezione tributaria, la quale si occupa della decisione dei ricorsi con i quali sono impugnate decisioni delle commissioni tributarie regionali; tale sezione, a differenza della sezione lavoro, non è stata peraltro istituita per legge – come oggi sarebbe del tutto auspicabile –, ma per lungimirante provvedimento interno del Primo presidente della Corte;

– si applicano nel processo tributario (talora per rinvio espresso) quelle norme, solitamente definite come complementari al c.p.c., che completano in aspetti fondamentali la disciplina processuale codicistica: si pensi a mero titolo esemplificativo alle leggi sul patrocinio a spese dello stato, sulla responsabilità dei giudici, sulla sospensione feriale dei termini;

– negli ultimi anni, la crescita indubbia della giurisdizione tributaria, che si pone all'avanguardia come tempi di definizione dei processi (non sempre, probabilmente, per la qualità delle decisioni) e l'avvenuto consolidamento del quadro ordinamentale, fanno sì che sia molto avvertita l'esigenza di un'ulteriore evoluzione, in modo che il processo tributario possa diventare anch'esso un "giusto processo", con i relativi corollari, soprattutto in termini di durata e di parità delle armi tra le parti in conflitto. Questa aspirazione fa leva sia sulla previsione costituzionale del giusto processo, inserita nel riformato art. 111 Cost., sia su valori derivanti dall'ordinamento internazionale e da quello comunitario. L'art. 6 della CEDU, ad es., pur essendo di dubbia applicazione al processo tributario, costituisce un riferimento sistematico al quale gli operatori del processo tributario sempre più spesso devono rivolgersi; ma anche principi comuni agli Stati membri dell'Unione europea, o principi dei Trattati dell'Unione, possono condizionare l'operatività del processo tributario;

– essendo organi giurisdizionali a tutti gli effetti, le commissioni tributarie assumono il ruolo di giudice *a quo* sia nei giudizi di costituzionalità delle norme aventi forza e valore di legge, potendo sollevare anche d'ufficio le relative questioni e dovendo in tal caso applicare la normativa che regola il giudizio incidentale di costituzionalità, sia nell'ipotesi in cui si debba ricorrere al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, in merito alla corretta interpretazione delle norme comunitarie (trattati, direttive, regolamenti); in tale ipotesi il giudizio tributario sarà condizionato dalla

normativa che regola appunto le condizioni e le modalità del rinvio pregiudiziale;

– il tessuto normativo del processo tributario, già apprezzabile per linearità della struttura e chiarezza dell'impianto, si giova di un contributo interpretativo di grande impegno e qualità, garantito sia dalla giurisprudenza – molto pragmatica – della Corte Costituzionale, sia dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione, la quale affronta con grande rigore – anche se con frequenti contrasti giurisprudenziali – la ricostruzione delle forme e delle tecniche di tutela, nella consapevolezza di non potersi comportare da giudice civile puro e semplice, ma di essere chiamata ad un compito per certi versi per essa inconsueto, in quanto mediato dall'esigenza di valutazione di atti e procedimenti di amministrazioni pubbliche. Negli ultimi anni, massime di grande rilievo, che hanno posto basi stabili alla soluzione di problemi anche molto risalenti, sono state elaborate anche dalle sezioni unite, cui troppo spesso la sezione tributaria rimette questioni sulle quali l'unitarietà nomofilattica non può essere raggiunta al proprio interno ovvero richiedenti una prospettiva ordinamentale che va oltre il processo tributario.

4. SVILUPPI RECENTI E FUTURI

Con l'estensione della giurisdizione tributaria a tutti i tributi, operata nel 2002, e per effetto degli interventi della Corte Costituzionale che hanno chiarito il senso ed i limiti di tale espansione, l'attività delle commissioni tributarie, poi suggellata dall'intervento della Corte di Cassazione in terzo grado, appare ormai recepita in senso pieno nell'ordinamento giurisdizionale, sia pure attraverso l'applicazione di una disposizione transitoria – ma non per questo minore – della Costituzione.

Nel regolare la cosiddetta *translatio iudicii*, il legislatore riformatore del 2009 ha espressamente menzionato, per la prima volta, la giurisdizione tributaria, accanto a quelle direttamente legittimate dalla Carta costituzionale (art. 59, legge n. 69/2009).

Sul piano funzionale, l'impianto strutturale del processo, l'assetto organizzativo, pur essendo perfettibili, stanno dando ottima prova collocando la giurisdizione tributaria tra quelle più veloci nelle definizioni delle liti. Del resto, la funzionalità dell'impianto è stata confermata dalla miniriforma del 2014/2015, che non ha messo in discussione gli elementi caratterizzanti del processo e dell'assetto organizzativo.

I problemi che si pongono al legislatore per l'immediato futuro non sembrano tanto riguardare, a nostro avviso, modifiche a meccanismi che hanno dimostrato di saper funzionare bene – e che, se toccati anche in aspetti marginali, potrebbero per converso incepparsi – quanto piuttosto l'esigenza di meglio raccordare, sul piano istituzionale, la presenza delle commissioni tributarie con gli altri organi esistenti nell'ordinamento della giurisdizione nonché quella di sancire in modo ancora più netto e “visibile” l'indipendenza delle commissioni (a partire dalla denominazione e dalle sedi delle stesse).

Avendo ormai occupato, con l'assenso della Corte Costituzionale e con le interpre-