

Pietro Boria

Professore ordinario di diritto tributario
presso l'Università di Roma "La Sapienza"

TRACCE di
**SENTENZA
TRIBUTARIA**
e **GUIDA** al
PROCESSO

Aggiornato a

D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220

(Riforma del contenzioso tributario)

- Guida al nuovo **processo tributario**
- **Tecniche** di redazione
- **Tracce con soluzioni** tratte da **sentenze tributarie ufficiali**
- Rassegna di **giurisprudenza tributaria**

 **NeldirittoEditore**

Sezioni Unite della Cassazione ovvero che la relativa questione abbia formato oggetto di un giudicato implicito (nel quale ultimo caso è inammissibile la questione relativa al difetto di giurisdizione anche ove conseguente ad una pronuncia di incostituzionalità successiva al formarsi del giudicato).

Le parti del processo possono anche esperire il **regolamento preventivo di giurisdizione** (ex artt. 41 e 367 c.p.c.). Infatti, nel corso del giudizio di primo grado e prima della pronuncia della sentenza, le parti possono chiedere alla Corte di Cassazione di stabilire quale sia il Giudice a cui spetta la giurisdizione sul giudizio in corso.

Il carattere preventivo dell'istituto – ravvisabile nella possibilità di proporlo solo nell'ambito del primo grado di giudizio – vale evidentemente ad evitare che il processo possa essere inutilmente instaurato di fronte ad un Giudice che è privo del potere di giudicare per difetto di giurisdizione.

Il regolamento di giurisdizione viene proposto con ricorso alla Corte di Cassazione.

In ogni caso, qualora un Giudice adito dichiari il proprio difetto di giurisdizione deve indicare il Giudice avente giurisdizione al fine di rendere effettiva la tutela dei diritti, secondo il noto istituto della c.d. *traslatio iudicii* (ai sensi dell'art. 59, L. n. 69/2009).

4. L'oggetto del processo

■ 4.1. Il carattere impugnatorio del processo tributario: la disciplina degli atti impugnabili e le regole di individuazione

La delimitazione della giurisdizione tributaria è condizionata dalla presenza di un criterio formale costituito dalla presenza di un atto impugnabile (riconducibile all'elencazione di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992).

La presenza necessaria di un atto impugnabile tipizzato delimita, infatti, rigidamente l'ambito dei rapporti giuridici tributari da sottoporre al giudizio di una Corte di Giustizia Tributaria di modo che, ove l'atto fosse assente, la tutela sarebbe garantita tramite il differimento al momento dell'emanazione di un atto tipizzato successivo a quello non tipizzato e a questo legato da nessi funzionali/procedimentali.

Gli **atti impugnabili** sono tipizzati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992:

- i) l'avviso di accertamento;
- ii) l'avviso di liquidazione;
- iii) il provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie;
- iv) l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento;
- v) l'avviso di mora;
- vi) gli atti relativi alle operazioni catastali;
- vii) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- viii) l'iscrizione di ipoteca e il fermo di beni mobili registrati;
- ix) ogni altro atto per il quale la L. prevede l'impugnabilità autonoma davanti al Giudice Tributario.

L'elencazione, che connota l'oggetto del processo in termini impugnatori, estende il suo ambito alla materia del **rimborso tributario** rispetto alla quale il comportamento

dell'Amministrazione finanziaria, nell'esprimersi in un atto o in un comportamento giuridicamente significativo, assume la forma del rifiuto espresso o del rifiuto tacito di restituzione di tributi, sanzioni ed interessi non dovuti.

Inoltre, con una modifica introdotta dal d.lgs. n. 220/2023 attuativo della L. delega n. 111/2023 sulla riforma fiscale, è stato esteso l'elenco degli atti impugnabili anche al rifiuto, sia espresso sia tacito, sull'istanza di autotutela obbligatoria (disciplinata dall'art. 10-*quater*, L. n. 212/2000, introdotto dal d.lgs. n. 219/2023) e al rifiuto, stavolta solo quello espresso, sull'istanza di autotutela facoltativa (disciplinata dall'art. 10-*quinquies*, L. n. 212/2000, anch'esso introdotto dal d.lgs. n. 219/2023).

La tipizzazione degli atti impugnabili è espressiva della **natura formalmente impugnatoria del processo tributario** e serve a fissare la giurisdizione tributaria rispetto a quella amministrativa o ordinaria. Naturalmente gli atti impugnabili devono riguardare una prestazione tributaria, dovendosi escludere la giurisdizione delle commissioni per atti pur appartenenti all'elenco dell'art. 19 che non riguardano prestazioni fiscali (ad es. cartelle esattoriali per multe stradali o altre prestazioni non tributarie).

L'individuazione degli atti impugnabili è effettuata innanzitutto in base al criterio letterale, e dunque al *nomen iuris* adottato dall'ufficio nella qualificazione dell'atto amministrativo. Tale criterio può essere superato ricorrendo all'interpretazione estensiva volta alla valorizzazione della funzione concreta dell'atto. La tipizzazione non può, infatti, costituire un impedimento alla tutela del contribuente di fronte alla pluralità e novità di atti impositivi non tipizzati, ma che producono effetti spesso corrispondenti a quelli degli atti tipizzati. La dinamica di modelli innovativi di attuazione della pretesa tributaria ed il loro esito finale costituiscono così l'elemento fondamentale cui fare riferimento nel riconoscimento dell'appartenenza alla giurisdizione tributaria. Semmai è da escludere la giurisdizione in presenza di atti che porterebbero ad una azione in termini di mero accertamento della pretesa erariale – che risulta estranea alla logica del processo tributario – soprattutto qualora l'atto non tipizzato sia destinato ad essere seguito da un atto successivo tipizzato.

Ai fini dell'impugnabilità di un atto non tipizzato appaiono necessari gli elementi di un atto provvedimento, e dunque la presenza di una parte liquidatoria nonché gli effetti caratteristici dell'autoritatività e dell'esecutorietà. Pertanto, ai fini dell'impugnabilità sono equiparabili ad avvisi di accertamento tutti gli atti nei quali l'Amministrazione Finanziaria notifica una pretesa patrimoniale determinata, corredata da una motivazione non condizionata ad una eventuale risposta o chiarimento del contribuente. Così, si può considerare **impugnabile una serie di dinieghi** assimilabili ad un atto confermativo della pretesa tributaria, ovvero ad un diniego di agevolazione oppure ad un diniego di sgravio; in tale categoria di atti possono citarsi il diniego di autotutela, il diniego di iscrizione al registro del Terzo Settore, il diniego di rateizzazione del debito tributario iscritto a ruolo, il diniego di riconoscimento della sanatoria per irregolari versamenti e il diniego di revoca dell'accertamento con adesione ove questo sia inefficace o inesistente.

Sono altresì impugnabili i dinieghi autorizzatori (come quello previsto a seguito di istanza di interpello disapplicativo di una norma antielusiva, di richiesta di esercizio

dell'opzione per il consolidato fiscale mondiale, nonché di transazione fiscale); tali dinieghi sono riconducibile al novero degli atti impugnabili alla stregua di un diniego di agevolazioni o di condono.

L'accennata tendenza a nuovi modelli di attuazione del tributo favorisce l'apertura verso **l'impugnabilità di una serie di atti ulteriori rispetto a quelli espressamente tipizzati**: si pensi all'impugnabilità dell'avviso di recupero di un credito di imposta non spettante in quanto indebitamente utilizzato in compensazione, della revoca dell'accertamento con adesione con la quale l'ufficio elimini gli effetti favorevoli per il contribuente conseguenti all'avvenuta adesione, del preavviso di fermo del bene mobile registrato in quanto unico atto del procedimento amministrativo che sfocia nel fermo funzionale alla tutela cautelare di un'obbligazione tributaria.

Qualora più atti tipizzati siano tra loro collegati, ed in specie nel caso in cui un atto costituisca presupposto e antecedente procedimentale di un altro atto successivo, è prevista una peculiare regola processuale: **in un contesto procedimentale ove manchi un atto presupposto necessario, gli eventuali vizi di tale atto potranno essere dedotti impugnando l'atto successivo**; pertanto l'omessa notifica dell'atto presupposto potrebbe rendere nullo l'atto successivo (salvo ritenere che, ai sensi dell'art. 21-*octies* della L. n. 241/1990, il vizio procedimentale di natura formale sia sanato qualora sia palese che il contenuto dell'atto invalido non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato).

■ 4.2. Le controversie aventi ad oggetto il rimborso e l'autotutela obbligatoria

Alcune tipologie di azioni peculiari sono quelle concernenti il **rimborso e l'autotutela obbligatoria instaurate successivamente** alla presentazione di istanze notificate entro i termini di decadenza fissati dalle singole leggi di imposta oppure per le sole istanze di rimborso e laddove detti termini non siano previsti, entro due anni dal pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

È infatti ammessa (ai sensi dell'art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546/1992) **l'azione giurisdizionale avviata sul presupposto del silenzio dell'Amministrazione** rispetto alle suddette istanze di rimborso o di autotutela obbligatoria, una volta che siano scaduti 90 giorni senza che l'ufficio destinatario abbia risposto. In tale disciplina processuale il silenzio è equiparato solo impropriamente ad un atto di diniego, assumendo più esattamente il carattere di una condizione per l'azione processuale.

In tal caso la cognizione del Giudice non riguarda profili di illegittimità di un atto (che evidentemente non esiste), ma si rivolge all'accertamento positivo della situazione creditoria. In particolare, l'oggetto della domanda è costituito da una lite prodotta dal rifiuto ad una istanza di rimborso o di autotutela, in cui il contribuente assume l'onere probatorio delle ragioni che formano il diritto al rimborso o della sussistenza di uno dei casi di autotutela obbligatoria indicati nell'art. 10-*quater*, L. n. 212/2000 (errore di persona; errore di calcolo; errore sull'individuazione del tributo; errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria; errore sul presupposto d'imposta; mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti; mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove

provvedimento diverso da quello richiesto dalla parte. In entrambi i casi la sentenza appare viziata rispetto al principio della corrispondenza tra il richiesto ed il pronunciato¹⁷.

■ 13.3. L'ordine delle questioni da esaminare nella sentenza. La "ragione più liquida" ed il principio dell'assorbimento.

In virtù della norma stabilita dall'art. 276 comma 2 c.p.c., la Corte di Giustizia Tributaria deve seguire l'ordine delle questioni (pregiudiziali e preliminari) e dei motivi (di fatto e di diritto) prospettati dalle parti.

Tuttavia, secondo la consolidata giurisprudenza¹⁸, **va applicata la regola della "ragione più liquida"** in forza della quale il Giudice può sottrarsi al rispetto del naturale ordine espositivo qualora l'esame di uno specifico profilo giuridico, pur subordinato ad altri nell'ordine formulato da una parte, presenti un rilievo decisivo rispetto alla decisione e sia di agevole valutazione giudiziale. In questa situazione, la preferenza argomentativa attribuita ad un argomento giuridico assorbe gli altri argomenti e favorisce una rapida decisione della vicenda contenziosa, rispettando dunque il fondamentale obiettivo dell'economia processuale (c.d. principio "dell'assorbimento")¹⁹.

In particolare, nella valutazione delle questioni pregiudiziali ovvero preliminari va effettuata una analisi gradata delle varie questioni secondo l'ordine processuale (a partire dalle domande formulate dalle parti); qualora una di tali questioni venga decisa in senso favorevole al relativo accoglimento e produca da sola l'esito del giudizio, appare inutile trattare le altre questioni per evidenti ragioni di economia processuale; trova così applicazione il menzionato principio "dell'assorbimento", in virtù del quale le questioni pregiudiziali e preliminari successive a quella accolta e le questioni di merito vengono assorbite dalla questione accolta in senso dirimente della vicenda giudiziaria.

Più complessa è la soluzione delle questioni di merito prospettate dalle parti in relazione al rapporto tributario: a tal riguardo, infatti, è frequente l'adozione di una serie di argomenti di fatto e diritto che ciascuna parte (il contribuente nel suo ricorso o l'ufficio nel proprio atto di accertamento) può richiamare per sostenere le proprie ragioni. Benché uno di tali argomenti possa apparire dotato di una capacità di convincimento con effetto dirimente sul giudizio, appare discutibile l'adozione automatica del principio di assorbimento, in considerazione dei successivi gradi di giudizio in cui tale argomento potrebbe essere confutato da altro Giudice. Sembra preferibile, a tal riguardo, dare conto – anche succintamente - nella sentenza di tutti gli

¹⁷Su questo passaggio (anche in relazione al principio *Iura novit curia*) cfr. Cass. Sez. V n. 383/2016; Cass. n. 25140/2010.

¹⁸Vedi in generale Cass., 6 settembre 2022, n. 26214, Cass., 31 gennaio 2022, n. 2805, Cass., 20 maggio 2020, n. 9309, Cass. Sez. V, 7 febbraio 2019 n. 3621; nel processo tributario Cass., sez. V, 9 gennaio 2019, n. 363, Cass., Sez. V, 21 novembre 2018 n. 30100. Cfr. altresì Cass., SS. UU., 12 dicembre 2014, n. 26242, Cass., 13 febbraio 2006, n. 3106, Cass., 30 marzo 2011, n. 4773.

¹⁹Cfr. Cass., 9 settembre 2022, n. 26634, Cass., 26 novembre 2019, n. 24093, Cass., 21 dicembre 2018, n. 33117, Cass., 17 marzo 2015, n. 5264, Cass., 8 maggio 2014, n. 9936, Cass., 15 dicembre 1998, n. 12559.

argomenti richiamati dalle parti al fine di consentire un sindacato pieno della sentenza nelle eventuali impugnazioni; o perlomeno verificare – caso per caso – la portata dirimente del motivo accolto e la sua concreta idoneità ad escludere l'esame giuridico degli altri argomenti prospettati. Va comunque segnalato che nella giurisprudenza e nella dottrina è frequente la tesi che l'accoglimento di un motivo che consente di accogliere la tesi della parte possa assorbire gli altri motivi e quindi dispensare il Giudice dall'affrontarli in sentenza.

■ 13.4. *Iura novit curia*

Anche nel processo tributario trova applicazione **la nota regola processuale secondo cui “il Giudice conosce le leggi”** (*iura novit curia*) (stabilita espressamente dall'art. 113 comma 1 c.p.c.) che comporta evidentemente il dovere giudiziale di individuare il quadro normativo di riferimento del caso concreto indipendentemente dalle allegazioni delle parti²⁰. Pertanto, il Giudice è ammesso a qualificare i fatti prospettati dalle parti anche in modo difforme rispetto alle deduzioni giuridiche formulate dalle parti stesse²¹. Ne deriva che il Giudice Tributario è tenuto a conoscere le norme stabilite dall'ordinamento fiscale, nazionale europeo ed internazionale, sia con riguardo alle fonti primarie sia in relazione alle fonti secondarie; di conseguenza, indipendentemente dalle prospettazioni delle parti processuali, egli deve essere in grado di individuare i riferimenti normativi (e quindi la cornice normativa ed il sistema di diritto) applicabili al caso concreto²².

Non rientra invece nella sfera di conoscenza necessaria del Giudice la materia giuridica regolata da provvedimenti amministrativi (anche di carattere generale)²³; in tal caso è onere della parte che vi faccia riferimento allegare alle proprie argomentazioni i provvedimenti amministrativi per i quali si chiede la conoscenza e l'apprezzamento del Giudice Tributario²⁴.

■ 13.5. Alcune considerazioni tecniche per la redazione della sentenza tributaria

Il segnalato percorso logico giuridico, quale emerge secondo l'orientamento sempre più consolidato della giurisprudenza, sembra delineare **un modello di redazione della sentenza tributaria** che sia ispirato dalle coordinate di una sorta di minimalismo giudiziario, focalizzato sui criteri della concisione e della sinteticità e adeguatamente funzionale agli obiettivi di efficace comunicazione del contenuto decisorio.

²⁰È questo un passaggio consolidato in giurisprudenza: *ex multis* vedi Cass., 25 febbraio 2014, n. 4439, Cass., SS. UU. 23 settembre 2013, n. 21672, Cass., 24 luglio 2012, n. 12943.

²¹Vedi Cass., 21 ottobre 2015, n. 21475, Cass., 22 ottobre 2015, n. 21508, Cass., 24 luglio 2012, n. 12943.

²²Con particolare riguardo alle vicende tributarie vedi Cass., sez. V, 13 aprile 2016 n. 7223.

²³Cfr. Cass., 30 dicembre 2015, n. 2867, Cass. n. 5498/2000, Cass., 5 luglio 1999, n. 1999, Cass., 11 ottobre 1998, n. 5483.

²⁴Tale deroga al principio *iura novit curia* è stata riconosciuta in ambito tributario ai regolamenti comunali; cfr. Cass. sez. V, 17 giugno 2016, n. 12547.