

Francesco Tesaurò

# Manuale del processo tributario

*Aggiornamento a cura di Alessandro Turchi*

SESTA EDIZIONE



**Giappichelli**

## *Premessa alla sesta edizione*

---

1. Come le precedenti, anche la presente edizione del *Manuale* illustra e commenta la disciplina del processo tributario esaminando le novità normative e gli orientamenti della giurisprudenza di vertice nella prospettiva teorica assunta, e sempre ribadita, dal Prof. Tesauro. Se la quinta edizione aveva dato conto degli interventi normativi operati nel 2017 e nel 2018 in tema di reclamo e mediazione e di processo tributario telematico, quella ora licenziata apporta gli aggiornamenti resi necessari dall'introduzione dell'art. 12, comma 4-*bis*, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (che esclude l'impugnabilità dell'estratto di ruolo e limita quella degli atti di riscossione in esso menzionati) e dall'entrata in vigore della L. 31 agosto 2022, n. 130 (che regola *ex novo* il reclutamento dei magistrati tributari e incide su alcuni rilevanti aspetti del rito processuale) e del D.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149 (sulla riforma del processo civile), e ripropone il confronto critico con la giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Restano inalterati l'impianto e la concezione di fondo dell'opera, che rivelano la costante attenzione del Professore alle esigenze di tutela giurisdizionale delle parti nella ricerca di soluzioni rispettose dei canoni del giusto processo tributario: e, con essa, l'attualità e la vitalità del suo alto magistero.

È parso utile, a tale riguardo, richiamare in nota nei vari capitoli alcuni degli scritti che il Professore ha dedicato al processo tributario in un arco temporale di quasi cinquant'anni, e che sono stati recentemente raccolti in volume<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> F. TESAURO, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, a cura di F. Fichera, M.C. Fregni e N. Sartori, Torino, 2022.

2. Come il Professore scriveva nelle premesse alle prime quattro edizioni, il *Manuale* intende illustrare le linee fondamentali del processo tributario, tenendo sempre presente la giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Il filo conduttore dell'opera è la natura impugnatoria del processo tributario, teorizzata da Enrico Allorio nel *Diritto processuale tributario*<sup>2</sup>.

Le commissioni tributarie furono concepite da Allorio, già nel 1942, come organi giurisdizionali. Ciò permetteva di applicare, al procedimento dinanzi ad esse, le norme del codice di procedura civile, qualificate come norme di diritto processuale comune.

Nel sistema alloriano l'atto d'imposizione ha efficacia costitutiva dell'obbligazione tributaria. Al contribuente è attribuito «*un diritto (...) d'impugnazione dell'atto medesimo dinanzi a organi di giurisdizione speciale che può qualificarsi in pari tempo come diritto all'annullamento di quell'atto*»<sup>3</sup>.

Muovendo da queste premesse, il processo è concepito come processo impugnatorio: concezione accolta dalla giurisprudenza, che, da più di un trentennio, riconosce al giudice tributario poteri di annullamento degli atti impugnati<sup>4</sup>. La giurisprudenza non afferma più che le sentenze tributarie sono di mero accertamento del rapporto d'imposta, ma le concepisce come sentenze di annullamento, o sostitutive, dell'atto impositivo<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup>Cfr. F. TESAURO, *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1988, I, 387 (ora in F. TESAURO, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, cit., p. 10) e ID., *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in *Rass. trib.*, 2016, 17 (ora in F. TESAURO, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, cit., p. 106). Quest'ultimo scritto riporta l'intervento svolto al convegno sul *Contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, tenutosi a Milano il 12 giugno 2015 su iniziativa dello stesso Prof. Tesauro, che intese così assolvere «*un debito di gratitudine verso Enrico Allorio, per essermi formato come Suo allievo e per aver operato accanto a Lui per più di vent'anni (dalla laurea sino agli ultimi Suoi giorni di vita)*».

<sup>3</sup>E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 108.

<sup>4</sup>A partire da Cass., 23 marzo 1985, n. 2085, in *Riv. dir. fin.*, 1985, II, 137, con nota di F. TESAURO, *Sviluppi giurisprudenziali in tema di natura del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie* (ora in F. TESAURO, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, cit., p. 3).

<sup>5</sup>Cfr. F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, 1036 (ora in F. TESAURO, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, cit., p. 119).

3. Negli ultimi anni è avvenuto qualche mutamento significativo – e positivo – nella giurisprudenza.

In ragione del carattere impugnatorio del processo tributario è cessato l'indirizzo che attribuiva alla giurisdizione tributaria le liti (privatistiche) tra sostituto e sostituito<sup>6</sup>.

Inoltre la Corte di Cassazione richiama la teoria della *provocatio ad opponendum* anche per ribadire il diritto dei contribuenti di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e poterla efficacemente contrastare<sup>7</sup> e – già prima dell'introduzione dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente – aveva abbandonato l'idea che il giudice potesse rimotivare l'atto impositivo riqualficando come elusione o abuso un comportamento che l'Amministrazione finanziaria avesse qualificato altrimenti.

Anche i processi di rimborso, nelle sentenze più recenti, sono visti come processi d'impugnazione, prima che di condanna<sup>8</sup>.

Permangono però aspetti criticabili, come il concetto di impugnazione-merito<sup>9</sup> e la categoria degli atti a impugnazione facoltativa<sup>10</sup>, da escludere in ragione dell'affermata inconcepibilità d'un giudizio di mero accertamento del tributo<sup>11</sup>.

4. Le pronunce della Corte di Cassazione sono indicate con la data di pubblicazione e il numero. Il D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 è citato solo con il numero.

*Alessandro Turchi*

Modena, maggio 2023.

---

<sup>6</sup> Cass., sez. un., 29 giugno 2009, n. 15031; Id., sez. un., 7 luglio 2017, n. 16833; Id., 3 agosto 2022, n. 24057.

<sup>7</sup> Cass., 11 marzo 2020, n. 6798.

<sup>8</sup> Cass., 4 marzo 2016, n. 4327 (in tema di impugnazione di atti espressi di diniego) e Id., 24 giugno 2021, n. 18114 (in tema di impugnazione del silenzio-rifiuto).

<sup>9</sup> Cass., 6 ottobre 2022, n. 29067; Id., 23 dicembre 2022, n. 37691; Id., 15 marzo 2023, n. 7480.

<sup>10</sup> Cass., 8 aprile 2022, n. 11481; Id., 14 settembre 2022, n. 27093; Id., 17 gennaio 2023, n. 1213.

<sup>11</sup> Cfr. E. ALLORIO, *Processo tributario di mero accertamento?*, in *Giur. it.*, 1952, e in *Problemi di diritto*, Milano, 1957, vol. III, p. 329 ss.



# 1

## *Introduzione*

---

SOMMARIO: 1. Cenno storico. – 2. Il giudice tributario e la Costituzione. – 3. Professionalità e indipendenza dei giudici tributari. – 4. La disciplina attuale del processo tributario. Il compiuto passaggio al rito telematico. – 5. I principi processuali della CEDU.

### 1. *Cenno storico*

Il processo tributario è disciplinato dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (che sarà indicato di seguito come D.lgs. n. 546)<sup>1</sup>.

Le commissioni – oggi, corti di giustizia – tributarie sono sorte come organi amministrativi. La L. 20 marzo 1865, all. E, con cui furono aboliti i tribunali del contenzioso amministrativo e affidate al giudice ordinario le controversie, anche tributarie, tra cittadini e pubblica amministrazione, mantenne in vita le commissioni tributarie.

---

<sup>1</sup>Il D.lgs. n. 546 è stato modificato dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, dal D.l. 23 ottobre 2018, n. 119, conv. dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, e dalla L. 31 agosto 2022, n. 130. Tra i numerosissimi contributi della dottrina si vedano AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, Torino, 1998; A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003; M. CANTILLO, *Il processo tributario*, Napoli, 2014; AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauero, II ed., Milano, 2016; G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, Milano, 2021; F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2021; AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, a cura di A. Carinci e F. Pistolesi, Milano, 2022.

Fu così delineato un sistema nel quale sulle controversie tributarie di diritto giudicava il giudice ordinario, mentre sulle controversie di stima non era data tutela giurisdizionale: la stima era considerata affare puramente amministrativo, riservato alle commissioni tributarie.

Nelle imposte dirette, il ruolo di riscossione assumeva valore di atto con il quale giungeva a compimento la fase amministrativa di applicazione del tributo: il cittadino non poteva adire il giudice (ordinario) prima del compimento dell'attività amministrativa e prima del pagamento del tributo (*solve et repete*).

Le commissioni per l'imposta di ricchezza mobile, sorte nel 1864 con funzioni di accertamento, videro via via accentuarsi la loro funzione contenziosa.

Si formò così un sistema nel quale coesistevano tre gradi di giudizio dinanzi alle commissioni amministrative e tre gradi dinanzi al giudice ordinario.

Nel 1936-37 le commissioni furono riformate nell'ambito di una più ampia riforma degli ordinamenti tributari<sup>2</sup>. Ne furono rafforzate e ampliate le attribuzioni (devolvendo ad esse anche le controversie relative ad alcune imposte indirette quali l'imposta di registro e di successione), ma la sostanza rimase immutata: quella di organi i cui membri erano nominati dall'Amministrazione finanziaria e che, anche per il modo in cui operavano, erano organi di contenzioso amministrativo. Questo stato di cose è durato fino alla riforma tributaria degli anni '70.

Per lungo tempo la dottrina è stata divisa sulla natura delle commissioni. Anche dopo la riforma del 1936-37 la maggioranza della dottrina ritenne che le commissioni fossero organi amministrativi<sup>3</sup>.

L'unica forma di tutela giurisdizionale era quindi il processo dinanzi al giudice ordinario: tutela tutt'altro che piena ed effettiva.

Infatti, secondo la L. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, e le norme processuali tributarie, il giudice ordinario:

1) non era competente in materia di estimo catastale e di questioni estimative;

---

<sup>2</sup> R.d. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari e R.d. 8 luglio 1937, n. 1517, sulla costituzione e sul funzionamento delle commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari.

<sup>3</sup> Cfr. per tutti A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico di imposta*, Milano, 1937, p. 274 ss.

2) poteva essere adito solo dopo la pubblicazione dei ruoli e il pagamento dell'imposta (*solve et repete*), per cui le cause dinanzi al giudice ordinario erano (con qualche eccezione) solo cause di rimborso dell'indebito;

3) non poteva annullare né sospendere gli atti amministrativi.

Dunque il contribuente, per le questioni estimative, non aveva tutela giurisdizionale; per le altre questioni aveva azione dinanzi ai tribunali ordinari, ma solo dopo aver ottenuto una pronuncia definitiva delle commissioni e dopo aver pagato il tributo. Poiché, secondo la giurisprudenza dell'epoca, i provvedimenti amministrativi erano assistiti dalla presunzione di legittimità, il ricorrente era anche gravato dell'onere della prova.

Dagli anni '40 ha inizio il movimento dottrinale volto a inquadrare in termini processuali il c.d. contenzioso tributario<sup>4</sup>. Le commissioni sono concepite come organi giurisdizionali, così da applicare al procedimento dinanzi a esse le norme del codice di procedura civile, qualificabili come norme di diritto processuale comune.

Si sviluppa da allora l'elaborazione dottrinale che considera le commissioni tributarie come giurisdizioni speciali amministrative. Il bisogno di tutela è quello del cittadino destinatario di un atto autoritativo, che reagisce chiedendone l'eliminazione. Ciò induce a individuare la situazione soggettiva tutelata nel diritto (potestativo) all'annullamento del provvedimento illegittimo<sup>5</sup>.

L'affermazione della giurisdizionalità delle commissioni e l'impiego della nozione di diritto processuale comune permettono di delineare, nonostante il grezzo dato normativo del 1936-37, un sistema processuale (quasi) compiuto<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup>Nel 1942 appare la prima monografia di livello scientifico, che inquadra il c.d. contenzioso tributario in termini schiettamente processualistici. Si allude alla prima edizione di E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.

<sup>5</sup>La posizione soggettiva del singolo, nei confronti del potere impositivo, è vista come posizione di interesse legittimo, in quanto correlata alla giurisdizione di annullamento delle commissioni; ai titolari dell'interesse legittimo è attribuito «un diritto (...) d'impugnazione dell'atto medesimo dinanzi a organi di giurisdizione speciale che può qualificarsi in pari tempo come diritto all'annullamento di quell'atto» (E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 108). La posizione di interesse legittimo è dunque un riflesso della giurisdizione di annullamento. Oggetto del processo non è l'interesse legittimo, ma il diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato.

<sup>6</sup>Si veda, in E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., *passim*, quanto sostenuto in tema di sospensione del processo, revocazione, astensione e ricasazione dei giudi-

## 2. *Il giudice tributario e la Costituzione*

A) La devoluzione delle liti tributarie a una giurisdizione speciale amministrativa risponde pienamente al disegno costituzionale. La Costituzione consente di collocare e mantenere la giurisdizione tributaria nel quadro delle norme sulla giurisdizione, in quanto:

- il principio dell'unità della giurisdizione, accolto dalla Costituzione, non esclude le giurisdizioni speciali<sup>7</sup>;
- l'art. 102 Cost. vieta di istituire nuove giurisdizioni straordinarie e speciali, ma non di conservare le giurisdizioni preesistenti;

---

ci, intervento di terzi, notificazione degli atti, istruzione probatoria, appello incidentale, giudicato, termini processuali, motivazione e correzione delle sentenze.

Sono affermate, contro le tendenze un tempo dominanti, soluzioni innovative di numerosi problemi pratici: soluzioni, tutte, che si lasciano apprezzare positivamente nella evoluzione del sistema di giustizia tributaria da contenzioso amministrativo a "giusto" processo giurisdizionale. Basti qui ricordare la critica alla definizione dell'avviso di accertamento come atto processuale; l'affermazione dell'onere della prova a carico dell'amministrazione finanziaria, in opposizione all'indirizzo contrario, dominante in giurisprudenza e fondato sulla presunzione di legittimità degli atti amministrativi; le tesi in tema di applicazione del principio del contraddittorio; la forte critica alla teoria della c.d. solidarietà "processuale" (sostenuta dall'amministrazione e avallata dalla giurisprudenza); l'affermazione del divieto dell'uso della scienza privata da parte dei membri delle commissioni tributarie; la rigorosa definizione dei limiti oggettivi del giudicato (in tema di imposte periodiche); il riconoscimento della legittimazione ad intervenire in giudizio ai terzi titolari di rapporti dipendenti da quello controverso; la critica del concetto di estimazione complessa, in funzione di allargamento della cognizione del giudice ordinario e della commissione tributaria centrale. Concetti (quasi tutti) divenuti patrimonio acquisito alla disciplina normativa, alla giurisprudenza e alla cultura del processo tributario.

<sup>7</sup>Cfr. Corte cost., 1° marzo 1957, n. 41, in *Giust. civ.*, 1957, III, 189, in cui si legge che «il principio della unità della giurisdizione (...) sta ad indicare, secondo la lettera e lo spirito della disposizione, che la funzione giurisdizionale dev'essere esercitata, salve le eccezioni introdotte nella stessa Costituzione, dai magistrati ordinari. Al lume di questo principio dev'essere inteso anche l'altro, di cui al secondo comma dell'art. 102, in virtù del quale non possono essere istituiti giudici straordinari o speciali, ma solo, per determinate materie, sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari. Di fronte alla lamentata molteplicità di organi di giurisdizione speciale, quali si erano venuti creando nel tempo, questo è il principio direttivo che chiaramente si desume dalla norma costituzionale. Da quei principi sarebbe sicuramente derivata la cessazione del funzionamento delle giurisdizioni speciali se altrimenti non fosse stato precisato che non alla automatica soppressione doveva addivenirsi, sibbene alla loro "revisione", ad opera del legislatore ordinario». Dopo aver richiamato gli artt. 103 e 111 Cost. e la VI disposizione transitoria, la Corte conclude affermando che «Da queste norme risulta, per un verso, la sopravvivenza delle giurisdizioni speciali all'entrata in vigore della Costituzione; per altro verso, l'obbligo del Parlamento di provvedere in conformità dei principi costituzionali innanzi ricordati, nel termine di cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione».

- l'art. 108 Cost., prevedendo che la legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali, dimostra che la Costituzione non esclude le giurisdizioni speciali;
- analogamente, l'art. 111 Cost., secondo cui è sempre ammesso il ricorso in Cassazione contro le sentenze dei giudici speciali, conferma che il disegno costituzionale non bandisce le giurisdizioni speciali;
- le giurisdizioni speciali, se anche vietate in assoluto in materia penale e civile, non sono vietate in materia amministrativa;
- nel disegno costituzionale, le controversie tra cittadini e pubblica Amministrazione non sono da affidare al giudice ordinario, ma al Consiglio di Stato e agli «*altri organi di giustizia amministrativa*» (art. 103);
- il giudice tributario è uno degli «*altri organi di giustizia amministrativa*» cui deve essere affidata la giurisdizione tributaria.

B) La Costituzione non prevede una giurisdizione *ad hoc* per le liti tributarie, e l'esistenza del giudice tributario è stata più volte posta in discussione. Ma, con giurisprudenza "necessitata" (secondo la definizione alloriana), la Corte costituzionale ne ha sempre salvaguardato la sopravvivenza.

Secondo la Corte, la Costituzione vieta la creazione di nuovi giudici speciali ma non impone di sopprimere quelli preesistenti che, in base alla VI disposizione transitoria, avrebbero dovuto essere sottoposti a revisione entro 5 anni dall'entrata in vigore della Carta.

Trascorso il quinquennio, ed entrata in funzione la Corte costituzionale, fu sollevata la questione se il termine per la revisione fosse perentorio, sicché, alla sua scadenza, le commissioni tributarie avrebbero dovuto cessare di funzionare.

La Corte ritenne non perentorio il termine di 5 anni e osservò che il principio dell'unità della giurisdizione sta a indicare che la funzione giurisdizionale dev'essere esercitata dai magistrati ordinari e che non possono essere istituiti giudici straordinari o speciali, ma con le eccezioni previste dalla stessa Costituzione, tra cui i giudici speciali preesistenti (alla Costituzione)<sup>8</sup>.

È stata dunque affermata la tesi secondo cui la Costituzione ha

---

<sup>8</sup>Corte cost., 1° marzo 1957, n. 41, cit.; Id., 30 dicembre 1958, n. 81, in *Giust. civ.*, 1959, III, 81; Id., 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, 1455.

cristallizzato lo *status quo*: ha cioè autorizzato la permanenza delle giurisdizioni preesistenti e vietato solo le nuove giurisdizioni speciali<sup>9</sup>, assicurando la sopravvivenza delle commissioni tributarie, mentre altre giurisdizioni speciali sono state dichiarate incostituzionali.

C) In tema di natura delle commissioni si sono succedute, nella giurisprudenza costituzionale, tre fasi. Nel 1957 le commissioni furono qualificate giurisdizionali<sup>10</sup>; nel 1969 furono riqualificate come organi amministrativi; infine, dopo la riforma del 1971-72, furono ridefinite giurisdizionali e considerate costituzionalmente legittime.

Nella prima fase, che va dal 1957 al 1969, la sopravvivenza delle commissioni fu garantita dalla giurisprudenza che, qualificandole giurisdizionali, fondava la loro legittimazione costituzionale sull'essere preesistenti alla Costituzione<sup>11</sup>.

Organi giurisdizionali, però, con gravi vizi di costituzionalità, come la mancanza di indipendenza dei membri, che erano scelti dall'Amministrazione finanziaria.

Nel 1969 la Corte cambiò idea. Chiamata a giudicare la questione del difetto di indipendenza, la Corte – con due sentenze coeve – qualificò le commissioni (per i tributi comunali e per le imposte erariali) come organi amministrativi<sup>12</sup>. In tal modo, la questione della loro indipendenza perse rilievo costituzionale: ma ciò significava che l'unica tutela giurisdizionale in materia tributaria era fornita dal giudice ordinario, e che le questioni di estimazione semplice restavano prive di tutela giurisdizionale. Era dunque incostituzionale il divieto di cognizione delle questioni di semplice estimazione da parte del giudice ordinario, che comportava un difetto assoluto di tutela giurisdizionale.

---

<sup>9</sup>Tesi sostenuta, tra gli altri, da E. ALLORIO, *Sulla riforma del procedimento di imposizione e sulla disegnata riforma del processo tributario*, in *Giur. it.*, 1954, IV, 145, e in *Diritto processuale tributario*, V ed., cit., p. 631.

<sup>10</sup>In sede di conflitto di attribuzioni con la Regione Sicilia, si discusse se le commissioni fossero amministrative o giurisdizionali. La Corte costituzionale accolse la seconda tesi, negando alla Regione di poter nominare i membri delle commissioni tributarie (Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 131).

<sup>11</sup>La prima sentenza è la citata Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 12. Numerose le sentenze successive, tra cui Id., 1° marzo 1957, n. 41, cit.; Id., 30 dicembre 1958, n. 81, *ivi*, 1959, III, 81; Id., 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, 1455; Id., 7 dicembre 1964, n. 103, *ivi*, 1964, 1071.

<sup>12</sup>Corte cost., 6 e 10 febbraio 1969, nn. 6 e 10, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1027.

Contemporaneamente, la Corte di Cassazione affermava la natura giurisdizionale delle commissioni<sup>13</sup>: sicché, per il diritto vivente dell'epoca, le commissioni tributarie erano amministrative per la Corte costituzionale, giurisdizionali per la Corte di Cassazione.

D) Dopo la riforma del 1972 la tesi della giurisdizionalità delle commissioni si è definitivamente affermata. L'art. 10, n. 14, L. 9 ottobre 1971, n. 825 (delega per la riforma tributaria) stabilì che, in attuazione della VI disposizione transitoria della Costituzione, le commissioni fossero riformate, riducendo a quattro i gradi di giudizio ed eliminando molti aspetti amministrativistici del procedimento. Nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, si parla di «*revisione*» e di «*riordino*».

Non poteva non porsi il problema della legittimità costituzionale di commissioni giurisdizionali che prendevano il posto di organi già qualificati come amministrativi dalla Corte costituzionale: ma, nel 1974, la Corte costituzionale cambiò idea di nuovo.

Riqualificò (retroattivamente) le “vecchie” commissioni come giurisdizionali, per cui le “nuove” commissioni (riformate nel 1972) potevano non essere “nuove”. Si ritenne in tal modo rispettato sia il divieto di istituire nuovi giudici speciali, sia la VI disposizione transitoria<sup>14</sup>.

Dal 1974, dunque, la Corte costituzionale si è allineata alla giurisprudenza ordinaria e ha riconosciuto in modo definitivo, con la loro natura giurisdizionale, la legittimazione costituzionale delle commissioni tributarie.

Gli artt. 1 e 2, D.lgs. n. 546 hanno introdotto nel lessico legislativo il sintagma «*giurisdizione tributaria*». E, com'era facile prevedere, la Corte ha ritenuto che anche le commissioni della riforma del 1991-1992 non siano un nuovo giudice speciale<sup>15</sup>. Ne è stata co-

---

<sup>13</sup> Cass., sez. un., 20 giugno 1969, n. 2175, in *Foro. it.*, 1969, I, 1416; Id., 21 giugno 1969, n. 2201, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1637.

<sup>14</sup> Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, 132; Id., 3 agosto 1976, n. 215, in *Boll. trib.*, 1976, 1452; Id., 2 dicembre 1982, n. 217, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, 848. Si veda al riguardo F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 309 (ora in F. TESAURO, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, a cura di F. Fichera, M.C. Fregni e N. Sartori, Torino, 2022, p. 407).

<sup>15</sup> Corte cost., 23 aprile 1998, n. 144, in *Giur. cost.*, 1998, 2508. Un *excursus* storico sulla posizione ordinamentale del giudice tributario si legge in F. TESAURO, *Il processo tributario tra giurisdizione speciale e giurisdizione ordinaria*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva e P. de'

sì definitivamente sancita la legittimità costituzionale.

La riforma del 1991-1992 ha incrementato la giurisdizione del giudice speciale, attribuendogli nuove materie (tributi locali e alcuni tributi di nuova istituzione). Nel 2001 la giurisdizione è stata generalizzata, senza però infrangere il divieto di istituire un nuovo giudice. La generalizzazione della giurisdizione delle commissioni – oggi, corti di giustizia – tributarie non viola la Costituzione, se è rispettato il limite della materia tributaria.

### 3. *Professionalità e indipendenza dei giudici tributari*

I giudici sono soggetti soltanto alla legge (art. 101 Cost.) e la legge deve assicurare l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali (art. 108 Cost.). L'art. 111 Cost. rende espliciti i requisiti di terzietà e imparzialità. La disciplina del processo tributario ha sempre posto problemi circa i requisiti di professionalità e indipendenza dei membri delle commissioni (oggi, corti di giustizia). La Corte costituzionale non ha mai accolto le questioni sollevate al riguardo (né prima né dopo la riforma del 1972)<sup>16</sup>, e nemmeno il *restyling* normativo introdotto dalla L. 31 agosto 2022, n. 130 ha risolto la situazione.

Neanche le norme del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, che regola l'ordinamento degli organi speciali della giurisdizione tributaria e l'organizzazione degli uffici di collaborazione, sono state oggetto di declaratoria di incostituzionalità<sup>17</sup>.

L'ordinamento della giustizia tributaria è stato profondamente rivisto dalla L. 31 agosto 2022, n. 130, che ha modificato in più parti il D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

---

Capitani di Vimercate, vol. II, Milano, 2019, p. 1405 (ora in F. TESAURO, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, cit., p. 161).

<sup>16</sup>La Corte non ritenne incostituzionale la nomina dei membri delle commissioni da parte dell'Intendente di finanza (Corte cost., 7 dicembre 1964, n. 103, in *Giur. it.*, 1965, I, 1, 716) o la presenza, fra i componenti della commissione provinciale per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari, di un funzionario degli uffici tecnici erariali (Corte cost., 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, 1455).

<sup>17</sup>Non è apparsa convincente l'ordinanza della Corte cost. 21 ottobre 2016, n. 227, che ha dichiarato inammissibili le questioni sottoposte al suo giudizio a causa della molteplicità delle norme censurate.

La modifica più importante, che segna una netta cesura rispetto al passato e comporta l'abbandono del sistema sperimentato sin dall'introduzione delle commissioni, interessa proprio l'organo giudicante, che cambia non solo (e non tanto) il nome, ma soprattutto la composizione: le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado prendono il posto delle commissioni tributarie provinciali e regionali e, quando la riforma sarà entrata a regime, saranno composte esclusivamente da magistrati tributari di ruolo, reclutati per concorso<sup>18</sup>.

Viene così risolto il problema dell'idoneità tecnica dei giudici tributari, mai convincentemente affrontato dalla Corte costituzionale<sup>19</sup>. Le norme sulla composizione delle commissioni, e in particolare i previgenti artt. 4 e 5, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, non erano conformi alle regole del giusto processo: i giudici tributari – anche per la crescente complessità delle norme da applicare – non possono essere né onorari, né *part time*. Devono essere giudici togati e a tempo pieno, come ora è previsto.

Resta invece, e risulta forse addirittura aggravato, il problema della mancanza di indipendenza dei giudici tributari. È vero che essi rispondono dei danni causati nell'esercizio delle loro funzioni<sup>20</sup>, sono sottoposti a sanzioni disciplinari<sup>21</sup>, riceveranno un trattamento economico adeguato al ruolo ricoperto<sup>22</sup> e possono essere ricusati<sup>23</sup>: ma la loro indipendenza è minata in radice dalle norme che mantengono, e anzi accentuano, il legame tra l'organo giudicante e il Ministero dell'economia e delle finanze. Basti pensare al fatto che il personale addetto agli uffici di segreteria delle corti di giustizia tributaria è dipendente del Ministero, o alle norme che attribuiscono al Ministro competenze in merito – ad esempio – all'adeguamento delle struttu-

---

<sup>18</sup> Art. 1-*bis* e artt. da 4 a 4-*quater*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

<sup>19</sup> La Corte ha ritenuto infondata la questione di costituzionalità relativa all'idoneità tecnica dei componenti non togati delle commissioni, che venivano individuati tra soggetti dotati del mero diploma di istruzione secondaria, perché «*entro la massa dei diplomati in questione*» era attuata una «*responsabile*» selezione preliminare alla nomina (Corte cost., 7 giugno 1984, n. 154, in *Dir. prat. trib.*, 1984, II, 1235). Si veda in tema M. BASILAVECCHIA, *La riforma del giudice e del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 55.

<sup>20</sup> L. 13 aprile 1988, n. 117.

<sup>21</sup> Artt. 15 e 16, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

<sup>22</sup> Art. 13-*bis*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

<sup>23</sup> Art. 6, D.lgs. n. 546.

re e dei servizi, al servizio automatizzato per la gestione delle attività degli uffici di segreteria delle corti e alle rilevazioni statistiche relative alle controversie pendenti<sup>24</sup>.

Ogni legame tra corti di giustizia tributaria e Ministero dell'economia e delle finanze dovrebbe essere reciso, e i profili organizzativi della giustizia tributaria non dovrebbero divergere da quelli delle altre giurisdizioni<sup>25</sup>.

Non mina invece l'indipendenza del giudice tributario la norma che attribuisce alla sua giurisdizione le controversie sul contributo unificato, il cui gettito è in parte assegnato proprio a tale magistratura. Non vi è infatti nessuna diretta relazione tra il contributo unificato e i compensi delle persone fisiche che decidono le cause, allo stesso modo di quanto avviene nei giudizi ordinari<sup>26</sup>.

#### 4. *La disciplina attuale del processo tributario. Il compiuto passaggio al rito telematico*

La disciplina attuale del processo tributario deriva dalla riforma degli anni '90, che segnò un notevole miglioramento rispetto alla riforma degli anni '70<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> Art. 32 e artt. 36 e ss., D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

<sup>25</sup> Si veda su questi aspetti A. MARCHESELLI, *Autonomia del giudice e ruolo del MEF*, in AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, cit., p. 37. Questioni di costituzionalità delle norme del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 che mantengono legami tra le corti di giustizia tributaria e il Ministero dell'economia e delle finanze sono state sollevate da Corte giust. trib. di primo grado di Venezia, 31 ottobre 2022, n. 408.

<sup>26</sup> Cass., 8 giugno 2022, n. 18552.

<sup>27</sup> La riforma tributaria generale del 1971 comprendeva anche il processo e riduceva a quattro i gradi di giudizio: due dinanzi a commissioni di primo e secondo grado, seguiti da un terzo grado, che poteva svolgersi alternativamente dinanzi alla Commissione tributaria centrale o alla Corte d'appello. Era infine esperibile il ricorso per cassazione.

Quella disciplina del processo presentava difetti e lacune: ad esempio, non era prevista la tutela cautelare; non c'era l'obbligo di assistenza tecnica; non vi era la condanna alle spese. Vi era una norma di rinvio al solo libro primo del codice di procedura civile, per cui su molti punti si doveva usare l'analogia.

Le commissioni continuavano ad essere organi non formati da giudici togati. Non soddisfaceva la qualità dei giudizi e non era smaltita la grande massa di controversie. Urgeva dunque una riforma, che fu realizzata negli anni '90.

La riforma fu prevista dalla delega disposta dall'art. 30, L. 30 dicembre 1991, n. 413, attuato dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 e dal D.lgs. n. 546.

La direttiva fondamentale della delega era quella dell'«*adeguamento*» del processo tributario alle norme del codice del processo civile, in quanto corpo organico e compiuto di disciplina processuale. Vi sono, nel D.lgs. n. 546, norme che riproducono disposizioni del codice, con adattamenti alle peculiarità del processo tributario.

Le novità positive della riforma del 1991-92 sono numerose: l'eliminazione del terzo grado di giudizio; l'ampliamento dell'oggetto della giurisdizione tributaria; l'introduzione dell'obbligo di assistenza tecnica e della condanna alle spese di lite; una disciplina del processo più articolata, fondata sul rinvio generale al codice di procedura civile, con inserimento della tutela cautelare; il giudizio di ottemperanza; la previsione del ricorso per cassazione per tutti i motivi dell'art. 360 c.p.c.

Altre rilevanti modifiche sono state apportate dall'art. 9, D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 in attuazione della delega disposta dalla L. 11 marzo 2014, n. 23: fra queste, la regolamentazione delle comunicazioni e delle notificazioni per via telematica; la nuova disciplina della conciliazione; l'estensione della tutela cautelare al giudizio d'appello; la possibilità di agire in ottemperanza anche prima del giudicato.

Dopo il ritocco normativo apportato nel 2017 al reclamo e alla mediazione<sup>28</sup>, è stata sancita nel 2018 l'obbligatorietà del processo tributario telematico per i ricorsi e gli appelli notificati a partire dal 1° luglio 2019. Per effetto di questa disciplina, ormai entrata a regime, gli enti impositori e i contribuenti hanno l'obbligo di notificare a mezzo PEC e depositare tramite l'applicativo PTT gli atti e i documenti del processo tributario<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Art. 10, D.l. 24 aprile 2017, n. 50, conv. dalla L. 21 giugno 2017, n. 96.

<sup>29</sup> L'applicazione della telematica al processo tributario è stata inizialmente prevista dall'art. 39, comma 8, D.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv. dalla L. 15 luglio 2011, n. 111. Il regolamento approvato con D.m. 23 dicembre 2103, n. 163 ha disciplinato l'uso degli strumenti informatici e telematici, mentre il D.m. 4 agosto 2015 ha stabilito le regole tecniche. L'art. 16, comma 1, D.l. n. 119 del 23 ottobre 2018, conv. dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, ha regolato le comunicazioni, le notificazioni e i depositi telematici

Si giunge così alla L. 31 agosto 2022, n. 130 che, oltre a riformare l'ordinamento della giustizia tributaria, ha apportato significative novità alla disciplina del processo. Fra queste, la competenza del giudice monocratico; la possibilità di assumere prova testimoniale scritta; la partecipazione alle udienze mediante collegamento audiovisivo; l'espressa previsione del dovere del giudice di annullare l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria<sup>30</sup>.

### 5. I principi processuali della CEDU

A norma dell'art. 117, comma 1, Cost., il legislatore deve rispettare i «vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali». Le norme di legge che non rispettano gli obblighi derivanti dalle convenzioni internazionali, tra cui la CEDU, sono incostituzionali per violazione dell'art. 117 Cost.: le norme internazionali rilevano quali norme interposte<sup>31</sup>. Il giudice che ravvisi un contrasto tra una norma di legge e la CEDU non può applicare direttamente la CEDU, ma deve sollevare incidente di costituzionalità.

Interessa il diritto tributario sostanziale – e si affianca all'art. 53 Cost. – l'art. 1 del Protocollo aggiunto alla CEDU, che tutela il diritto di proprietà, facendo salvo il diritto degli Stati di imporre il pagamento delle imposte. Che l'art. 1 del Protocollo si applichi in materia tributaria è un punto consolidato nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo<sup>32</sup>. È stato affermato che gli Stati devono legiferare in

---

(modificando in più punti l'art. 16-bis, D.lgs. n. 546) e attribuito ai difensori il potere di certificazione di conformità degli atti processuali, dei documenti e dei provvedimenti del giudice (introducendo l'art. 25-bis, D.lgs. n. 546).

<sup>30</sup> Artt. 4 e 6, L. 31 agosto 2022, n. 130.

<sup>31</sup> Corte cost., 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349; Id., 11 marzo 2011, n. 80.

<sup>32</sup> Corte EDU, 16 giugno 2010, *Di Belmonte – Italia* (ricorso n. 72638/01). In tale sentenza si osserva che «l'imposizione fiscale costituisce, per principio, un'ingerenza nel diritto garantito dal primo alinea dell'art. 1 del Primo Protocollo (...) La materia fiscale non sfugge peraltro al controllo della Corte, poiché questa deve verificare se l'art. 1 del Protocollo n. 1 è stato oggetto di una corretta applicazione. A tal riguardo, essa rammenta che il secondo alinea di tale disposizione si deve leggere alla luce del principio consacrato nella prima frase dell'articolo. Ne consegue che una forma di ingerenza deve garantire un

materia tributaria osservando il principio di non discriminazione sancito dall'art. 14 della Convenzione<sup>33</sup>; che devono osservare il principio di predeterminazione normativa degli obblighi, sancito dall'art. 1 del Protocollo<sup>34</sup>; che una legge non chiara lede i diritti del contribuente, che sarebbe soggetto all'arbitrio dell'Amministrazione<sup>35</sup>.

È inoltre principio fondamentale la proporzione del sacrificio imposto al soggetto passivo. Si è ritenuto ingiustificato e sproporzionato (e, pertanto, lesivo dei diritti fondamentali) il differimento per un tempo irragionevole del rimborso di un tributo indebitamente pagato, anche se sono corrisposti interessi in misura non inferiore al tasso legale, in presenza di crediti per somme di ammontare elevato idonee ad arrecare comunque un danno finanziario effettivo *medio tempore*<sup>36</sup>.

In materia di IVA, si è ritenuto, in applicazione del principio di proporzionalità e di ragionevole ponderazione tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e la tutela degli interessi individuali, che la disciplina del diritto di detrazione e dei relativi presupposti spetta agli Stati, ma che è violato il limite della ragionevolezza ove tale diritto sia condizionato, per il cliente, a condotte del fornitore che il cliente non è in grado, pur adottando la dovuta diligenza, né di verificare, né di modificare<sup>37</sup>.

---

“giusto” equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e la necessità imperativa di salvaguardare i diritti fondamentali dell'individuo (...) Per l'effetto, l'obbligo finanziario che sorge dal prelievo dei tributi o di altre forme di contribuzione, può violare la garanzia consacrata da questa disposizione se impone al soggetto interessato un onere eccessivo o reca un sostanziale danno alla sua situazione finanziaria».

<sup>33</sup> Corte EDU, 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, 386; Id., 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*; Id., 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*.

<sup>34</sup> Corte EDU, 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca* (con riguardo ai principi contabili); Id., 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*.

<sup>35</sup> Corte EDU, 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*.

<sup>36</sup> Corte EDU, 3 ottobre 2003, *Buffalo srl in liquidazione c. Italia*. Nel senso che la materia dei rimborsi tributari rientra nel campo di applicazione del Primo Protocollo, cfr. Corte EDU, 16 luglio 2002, *S.A. Dangeville c. Francia*; Id., 11 gennaio 2012, *Beires Corte-Real c. Portogallo*.

<sup>37</sup> Corte EDU, 22 aprile 2009, *Bulves AD c. Bulgaria*, in cui si osserva: «Da ultimo, con riguardo agli sforzi per contrastare gli abusi fraudolenti in campo IVA, la Corte riconosce che gli Stati che possiedono informazioni circa tali abusi perpetrati da una specifica persona fisica o ente possono assumere specifiche misure per prevenire, arrestare o punire le violazioni. Tuttavia, la Corte ritiene che se le autorità nazionali, in assenza di qualsiasi indizio di diretto coinvolgimento o consapevolezza di un soggetto nella frode nella circo-

Si è, inoltre, affermato che può rilevare nel campo dell'art. 1 del Primo Protocollo un'applicazione sproporzionata di provvedimenti cautelari *pro fisco*<sup>38</sup>.

Nonostante il consolidato riconoscimento dell'applicazione delle garanzie sostanziali del Protocollo aggiunto alla Convenzione al rapporto tributario, non si ammette che l'art. 6 della Convenzione si applichi al processo tributario<sup>39</sup>.

L'art. 6, par. 1 della Convenzione recita: «*Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta*».

La Corte di Strasburgo esclude che l'art. 6 della CEDU possa applicarsi alle controversie fiscali<sup>40</sup>, perché esso concerne le cause penali e civili, non quelle di diritto pubblico<sup>41</sup>.

Si riconosce, però, la tutela della CEDU alle controversie sulle sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie<sup>42</sup>.

Inoltre, la tutela del giusto processo è riconosciuta ai processi di

---

*lazione di beni o servizi a fini IVA, nondimeno lo penalizzano, ancorché egli di per sé sia stato pienamente rispettoso delle norme IVA, per le azioni od omissioni del fornitore, sul quale egli non abbia controllo, né mezzi di monitoraggio dell'attività o strumenti per indirizzarne la condotta, tali autorità nazionali oltrepassano la ragionevolezza e turbano l'equo bilanciamento che va mantenuto tra l'interesse pubblico e le esigenze di protezione del diritto di proprietà».*

<sup>38</sup> Corte EDU, 1° febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario (oltre 10 volte) di cui non si era autorizzata la vendita, prima che questi perdessero di valore, per effetto del protrarsi della procedura (e del vincolo cautelare).

<sup>39</sup> Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 (ora in F. TESAURO, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, cit., p. 38).

<sup>40</sup> Cfr. sentenza 8 febbraio 2000, *Charalambos/Francia*; sentenza 5 ottobre 1999, *Gantzner/Francia*.

<sup>41</sup> La questione è stata messa a fuoco nella sentenza 12 luglio 2001 (caso *Ferrazzini*). La Corte di Strasburgo ha affermato in termini generali che «*la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività*».

<sup>42</sup> Tra le «*controversie (...) sulla fondatezza di ogni accusa penale*», contemplate dall'art. 6, nelle sentenze *Janosevic c. Svezia* e *Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*, entrambe del 23 luglio 2002, i giudici di Strasburgo hanno compreso quelle sulle sanzioni amministrative in campo tributario.

rimborso, se il fondamento della pretesa del contribuente non ha natura fiscale<sup>43</sup>, e nei processi sui diritti di prelazione del fisco<sup>44</sup>.

Per le controversie fiscali opera il principio della ragionevole durata del processo, non in quanto sancito dalla CEDU, ma in quanto previsto dall'art. 111 Cost.

Anche l'art. 2, L. 24 marzo 2001, n. 89 (c.d. legge Pinto), che prevede il diritto a un'equa riparazione nei casi in cui un processo si sia svolto violando il principio della ragionevole durata, deve applicarsi al processo tributario<sup>45</sup>. La giurisprudenza nega però che la legge Pinto possa valere per il processo tributario, con la motivazione che, essendo strumentale all'attuazione della CEDU, dev'essere applicata solo nei casi in cui si applica l'art. 6 della CEDU<sup>46</sup>. L'art. 111 Cost., però, si applica a ogni processo, compreso quello tributario.

---

<sup>43</sup> Sentenza 23 ottobre 1997, caso *National & Provincial Bulding Society ed altri*. Nella decisione 3 settembre 2002, sull'ammissibilità del ricorso *Cabinet Diot SA e Gras Savoye SA*, la Corte afferma che «un ricorso in restituzione può costituire un'azione di diritto privato, nonostante il fatto che esso trovi la sua origine nella legislazione fiscale e che i ricorrenti siano stati assoggettati al prelievo per il tramite di quest'ultima».

<sup>44</sup> Sentenza 22 settembre 1994, serie A, n. 296-A, *Hntrich c. Francia*.

<sup>45</sup> L'art. 2, comma 1, di tale legge, così stabilisce: «Chi ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata, ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, ha diritto ad un'equa riparazione».

L'art. 2, comma 3, prevede che: «Il ricorso è proposto nei confronti del Ministro della giustizia quando si tratta di procedimento del giudice ordinario, del Ministro della difesa quando si tratta di procedimenti del giudice militare, del Ministero delle finanze quando si tratta di procedimenti del giudice tributario. Negli altri casi è proposto nei confronti del Presidente del Consiglio dei Ministri».

<sup>46</sup> Cass., 8 novembre 2005, n. 21653; Id., 15 dicembre 2016, n. 25944; Id., 4 novembre 2022, n. 32477.



## 2

### *Giurisdizione e competenza*

---

SOMMARIO: 1. Le corti di giustizia tributaria. Struttura e composizione. – 2. La giurisdizione tributaria. – 2.1. Liti sugli accessori dei tributi. – 2.2. Liti sulla riscossione e sulle misure cautelari. – 2.3. Liti in materia catastale. – 2.4. Questioni incidentali non tributarie. – 3. Giurisdizione tributaria e giudice della crisi d'impresa. – 4. La giurisdizione ordinaria. Liti sugli atti esecutivi. – 4.1. Cause di rimborso di crediti non contestati. – 4.2. Cause di diritto privato connesse a rapporti tributari. – 4.3. Cause tra privati su ritenuta e rivalsa. – 5. La giurisdizione del giudice amministrativo. – 6. Difetto di giurisdizione e *translatio iudicii*. – 7. Il regolamento di giurisdizione. – 8. La competenza territoriale del giudice tributario. – 9. Il giudice tributario in composizione monocratica.

#### *1. Le corti di giustizia tributaria. Struttura e composizione*

La giurisdizione tributaria è esercitata dalle corti di giustizia tributaria, di primo e secondo grado, disciplinate dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dalla L. 31 agosto 2022, n. 130.

Un aspetto fortemente critico del sistema previgente alla L. 31 agosto 2022, n. 130 era costituito dal fatto che i membri delle commissioni tributarie erano giudici onorari. Non esisteva infatti un ruolo della magistratura tributaria e i membri delle commissioni non erano selezionati come i giudici di altre giurisdizioni, cioè con pubblici concorsi per esami<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 14 ottobre 2014, n. 280, aveva sollevato questioni di costituzionalità delle norme concernenti la nomina dei giudici tributari, per contrasto con la CEDU e con gli artt. 24, 76, 97 e 111 Cost.: ma, con ordinanza 21 ottobre 2016, n. 227, la Corte costituzionale aveva dichiarato inammissibili le questioni.

Non vi era garanzia che i membri delle commissioni fossero dotati di adeguata preparazione giuridica nelle materie da esaminare. I requisiti per la nomina a componente di commissione tributaria erano un *punctum dolens* della giurisdizione tributaria e non appariva rispettata la legge di delega, secondo cui i giudici tributari dovevano avere «*adeguata preparazione nelle discipline giuridiche o economiche, acquisita con l'esercizio protrattosi per almeno dieci anni di attività professionali*». In effetti, il D.lgs. n. 545 non richiedeva per alcune categorie l'aver esercitato una professione per almeno dieci anni (potevano far parte delle commissioni tributarie provinciali i laureati da almeno due anni in giurisprudenza o in economia e commercio) e ammetteva la nomina di professionisti iscritti in albi che non hanno per oggetto attività giuridiche o economiche (ingegneri, architetti, geometri, periti edili e industriali, dottori agronomi, agrotecnici e periti agrari)<sup>2</sup>.

La riforma del 2022 ha sanato questa carenza prevedendo, a regime, che la giurisdizione tributaria sia esercitata da magistrati professionali reclutati per concorso e componenti un ruolo unico nazionale individuato in 448 unità presso le corti di giustizia tributaria di primo grado e in 128 unità presso le corti di giustizia tributaria di secondo grado. I magistrati tributari nominati a seguito del superamento del concorso devono svolgere un tirocinio formativo di almeno 6 mesi presso le corti di giustizia tributaria, partecipando alla relativa attività giurisdizionale<sup>3</sup>. Concluso positivamente il tirocinio, vengono inquadrati in ruolo e sono tenuti alla formazione continua e all'aggiornamento professionale, beneficiando del trattamento economico previsto per i magistrati ordinari.

In via transitoria, la legge prevede che i primi tre bandi di concorso riservino il 30% dei posti ai giudici tributari laureati in giurisprudenza o in economia e commercio al termine di un corso universitario di durata non inferiore a 4 anni e già presenti in ruolo da almeno 6 anni. I magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari, non collocati in quiescenza e presenti in ruolo da almeno 5 anni, possono optare per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria, fino a un massimo di 100 magistrati individuati all'esito di un'apposita procedura di interpello<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Erano in situazione di incompatibilità coloro che svolgevano attività professionale in materia tributaria (art. 8, D.lgs. n. 545).

<sup>3</sup> Artt. 1-*bis* e 4-*quinqies*, D.lgs. n. 545.

<sup>4</sup> Art. 1, commi 3 e 4, L. 31 agosto 2022, n. 130.

I magistrati tributari sono nominati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, a seguito di deliberazione conforme del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

## 2. La giurisdizione tributaria

La giurisdizione delle corti di giustizia tributaria riguarda «*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni, nonché gli interessi e ogni altro accessorio*»<sup>5</sup>.

La giurisdizione delle commissioni riguarda dunque tutte le liti relative ai tributi (sul debito d'imposta e sui rapporti consequenziali, come gli interessi, le sovrainposte e le addizionali; sui rimborsi e sulla riscossione; sulle sanzioni amministrative, ecc.).

Per definire l'oggetto e i limiti della giurisdizione tributaria è rilevante la nozione di tributo.

Al riguardo la giurisprudenza adotta, in linea di continuità con l'elaborazione in tema di competenza del Tribunale, ai sensi dell'art. 9 c.p.c., una nozione di tributo assai ampia, considerando tributarie tutte le prestazioni imposte in via coattiva, ossia senza il consenso

---

<sup>5</sup> Art. 2, comma 1, D.lgs. n. 546. Fino al 31 dicembre 2001 la giurisdizione delle commissioni aveva ad oggetto soltanto le liti relative a un elenco di tributi (imposte sui redditi, IVA, imposte sui trasferimenti, tributi locali, ecc.). Le altre liti appartenevano alla giurisdizione ordinaria.

L'art. 12, comma 2, L. 28 dicembre 2001, n. 448 ha modificato l'art. 2, D.lgs. n. 546, estendendo la giurisdizione delle commissioni a tutte le controversie tributarie: è stata quindi adottata una formula di portata generale, che non contraddice il dettato costituzionale perché non racchiude attribuzioni che eccedono la materia tributaria.

L'art. 3-bis, comma 1, lett. b), D.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv. dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, ha statuito che spettino alla cognizione del giudice tributario le controversie sui tributi di ogni genere e specie «*comunque denominati*».

L'art. 9, comma 1, lett. a), n. 1, D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 ha eliminato il riferimento alle sanzioni amministrative «*comunque irrogate da uffici finanziari*», già dichiarata incostituzionale da Corte cost., 14 maggio 2008, n. 130, in *Giur. it.*, 2008, 1324.

Cfr. E. MARELLO, *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesaurò, II ed., Milanofiori-Assago, 2016, p. 14.

dell'obbligato, purché non rappresentino il corrispettivo privatistico di una prestazione dell'ente impositore e siano destinate a finanziare enti pubblici<sup>6</sup>.

Il divieto di istituire nuovi giudici speciali – *ex art.* 102, comma 2, Cost. – non ha impedito l'allargamento della giurisdizione tributaria a tributi le cui controversie erano prima devolute al giudice ordinario. Ma l'allargamento deve rispettare il perimetro della materia tributaria<sup>7</sup>.

È stato perciò dichiarato incostituzionale l'art. 2, D.lgs. n. 546 nella parte in cui attribuiva al giudice tributario controversie relative a prestazioni non tributarie, quali il COSAP e il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup>Sono considerati tributi, ad esempio, i contributi consortili (Cass., sez. un., 1° febbraio 2000, n. 1092; Id., sez. un., 29 marzo 2011, n. 7102; Id., sez. un., 26 marzo 2014, n. 7178), il canone radiotelevisivo (Cass., 1° febbraio 1983, n. 864, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, 878; Id., sez. un., 18 settembre 2006, n. 20068; Id., 29 luglio 2016, n. 15795), il contrassegno della SIAE (Cass., sez. un., 26 gennaio 2011, n. 1782, in *Foro it.*, 2011, I, 758 e Id., 24 maggio 2022, n. 16698), il contributo dovuto dagli avvocati al Consiglio nazionale forense (Cass., 5 maggio 2011, n. 9840 e Id., sez. un., 18 giugno 2019, n. 16340), la tariffa annua forfetaria per il finanziamento dei controlli ufficiali in materia di mangimi e alimenti per animali (Cass., sez. un., 13 giugno 2014, n. 13432), l'ulteriore importo del contributo unificato che la parte impugnante è obbligata a versare quando ricorrono i presupposti di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Cass., sez. un., 20 febbraio 2020, n. 4315), i contributi dovuti all'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (Cass., sez. un., 4 giugno 2020, n. 10577, in *Riv. dir. trib.*, 2021, II, 95), il contributo per il funzionamento dell'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni, relativo alle spese di funzionamento della stessa (Cass., sez. un., 30 luglio 2021, n. 21961).

Non appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie sugli oneri di urbanizzazione, che rientrano nella giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo (Cass., sez. un., 20 ottobre 2006, n. 22514; Id., sez. un., 21 luglio 2015, n. 15209; Id., sez. un., 6 aprile 2022, n. 11258), né le controversie sul canone dell'acqua, devolute al giudice ordinario (Cass., sez. un., 6 giugno 2005, n. 11719). Sono devolute al giudice ordinario anche le liti aventi ad oggetto la restituzione da parte del Comune delle somme versate a titolo di indennizzo per l'allacciamento alla pubblica fognatura, che non concernono canoni per il servizio di fognatura né oneri di urbanizzazione (Cass., 13 febbraio 2019, n. 4241), e il provvedimento di esclusione dagli elenchi del 5 per mille dell'Irpef, che non ha natura tributaria (Cass., 1° giugno 2021, n. 15273).

<sup>7</sup>Corte cost., 23 aprile 1998, n. 144, in *Giur. cost.*, 1998, 2508.

<sup>8</sup>Corte cost., 14 marzo 2008, n. 64, in *Giur. it.*, 2008, 2348, e Id., 11 febbraio 2010, n. 39, in *Foro it.*, 2010, I, 1100. Sulla natura non tributaria del COSAP si veda Cass., sez. un., 13 ottobre 2021, n. 27887.

Invece non è stata ritenuta illegittima l'attribuzione alle commissioni delle contro-

La giurisdizione tributaria è da definire in base alla natura tributaria della materia controversa, non in base al catalogo degli atti impugnabili o alla situazione soggettiva dedotta in giudizio<sup>9</sup>. Ciò comporta la devoluzione al giudice tributario anche delle controversie relative agli atti di esercizio dell'autotutela, pur se si tratta di atti discrezionali, in quanto l'art. 103 Cost. non prevede una riserva assoluta di giurisdizione in favore del giudice amministrativo per la tutela degli interessi legittimi<sup>10</sup>.

L'impugnazione di un atto, non compreso nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19, D.lgs. n. 546, non impedisce di affermare la natura tributaria della controversia, e, quindi, la sua appartenenza

---

versie sul canone comunale sulla pubblicità e in materia di tariffa di igiene ambientale (Tia1), trattandosi di tributi. Cfr. Corte cost., 8 maggio 2009, n. 141, in *Foro it.*, 2009, I, 1978 e Corte cost., 24 luglio 2009, n. 238, in *Foro it.*, 2009, I, 2900.

Quest'ultima sentenza riguarda la cd. Tia1, cioè la tariffa prevista dall'art. 49, D.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (cd. decreto Ronchi). Sulla natura tributaria della Tia1 e, quindi, sulla giurisdizione delle commissioni tributarie, cfr. Corte cost., 24 febbraio 2010, n. 64; Cass., sez. un., 21 giugno 2010, n. 14903; Id., sez. un., 15 marzo 2016, n. 5078.

La Tia2, ossia la tariffa integrata ambientale prevista dall'art. 238, D.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (Codice dell'ambiente), è qualificata non tributaria dall'art. 14, comma 33, D.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, con la conseguenza che le relative controversie, sorte dopo l'entrata in vigore del decreto, rientrano nella giurisdizione ordinaria. La Corte di Cassazione ritiene devolute alla giurisdizione ordinaria sia le controversie aventi ad oggetto la Tia2 sorte dopo il 31 maggio 2010, sia quelle aventi ad oggetto la Tia1 sorte dopo la stessa data (Cass., sez. un., 27 gennaio 2020, n. 1839 e Id., sez. un., 31 ottobre 2022, n. 32121).

Alla Tia2 è subentrato il Tares (tributo sui rifiuti e servizi, istituito dall'art. 14, D.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214); al Tares è seguita la Tari (tassa sui rifiuti), istituita dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, commi 639 e ss.

<sup>9</sup> È devoluta al giudice tributario la controversia avente ad oggetto la richiesta di decreto ingiuntivo proposta dalla provincia per ottenere dalla società fornitrice dell'energia elettrica il versamento dell'addizionale provinciale sull'accisa, in considerazione della natura tributaria della prestazione, senza che rilevi in senso contrario il fatto che la pretesa sia fatta valere con il procedimento monitorio, perché la scelta del mezzo processuale è neutra ai fini della giurisdizione, rilevando unicamente la natura della prestazione oggetto del contendere (Cass., sez. un., 25 maggio 2022, n. 16984).

<sup>10</sup> Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388, in *Giur. it.*, 2007, 2883. Nello stesso senso, più di recente, Cass., 26 settembre 2019, n. 24032 (con espresso richiamo a Corte cost., 13 luglio 2017, n. 181, che ha confermato, anche in ambito tributario, la natura pienamente discrezionale del potere di autotutela); Id., sez. un., 18 ottobre 2021, n. 28640; Id., 20 dicembre 2022, n. 37332.

alla giurisdizione tributaria<sup>11</sup>. Le questioni relative all'impugnabilità degli atti attengono alla proponibilità della domanda: sono perciò distinte da quelle che riguardano la giurisdizione.

Analogamente, la natura della situazione soggettiva lesa non impedisce di affermare la natura tributaria della controversia.

Non ha rilievo se la posizione lesa sia un diritto soggettivo o un interesse legittimo<sup>12</sup>. L'art. 103 Cost., pur attribuendo al Consiglio di Stato e agli altri organi di giustizia amministrativa (tra cui le corti di giustizia tributaria) la giurisdizione per la tutela degli interessi legittimi nei confronti della pubblica amministrazione, non esclude che una giurisdizione amministrativa possa, in determinati casi, essere organo di tutela anche di diritti soggettivi<sup>13</sup>. E le cause tributarie di rimborso sono cause di diritti soggettivi, affidate a una giurisdizione speciale amministrativa.

Il giudice tributario, quindi, può essere giudice sia degli interessi legittimi – la cui tutela non è riservata al giudice amministrativo – sia di diritti soggettivi.

### 2.1. *Liti sugli accessori dei tributi*

Sono comprese nella giurisdizione tributaria, con le controversie su sovrimposte e addizionali, anche quelle sugli accessori dei tributi.

La giurisprudenza, richiamando il “principio della concentrazione” della tutela giurisdizionale, include tra gli accessori gli aggi dovuti al-

---

<sup>11</sup> Cass., sez. un., 19 giugno 2015, n. 12759, in *Giur. it.*, 2015, 2629, ha ritenuto devoluta alla giurisdizione tributaria l'impugnazione del diniego di dare corso alla procedura amichevole prevista dagli artt. 6 e 7 della Convenzione europea sull'arbitrato n. 90/436/CEE del 23 luglio 1990.

<sup>12</sup> Cass., sez. un., 24 febbraio 1987, n. 1948, in *Rass. trib.*, 1987, II, 534, ove il rilievo che quando la posizione soggettiva di cui si invoca la tutela è correlata alla qualità di soggetto passivo dell'imposta, e si impugna un atto che inerisce ad un rapporto d'imposta, «è inutile discutere, ai fini del riparto della giurisdizione, della consistenza di tale posizione rispetto all'atto in questione – se, cioè, si configuri un interesse legittimo (...) o un diritto soggettivo – giacché, una volta stabilita la natura tributaria dell'atto medesimo e, di conseguenza, della controversia cui dà luogo la sua impugnazione, deve essere tout court affermata la giurisdizione esclusiva del giudice tributario, che – come questa Corte ha di recente precisato – è anche giurisdizione di annullamento dei provvedimenti dell'amministrazione finanziaria».

<sup>13</sup> Corte cost., 6 luglio 2004, n. 204, in *Giur. it.*, 2004, 2255; Cass., 18 maggio 2022, n. 15927; Id., 6 giugno 2022, n. 18031.

l'agente della riscossione, le spese di notifica, le spese processuali<sup>14</sup>, gli interessi, il risarcimento del danno che il contribuente pretenda in aggiunta al rimborso del tributo a titolo di svalutazione monetaria<sup>15</sup> o in via equitativa *ex art. 96 c.p.c.* per responsabilità processuale aggravata dell'Amministrazione finanziaria, che eserciti una pretesa impositiva temeraria perché derivata da mala fede o colpa grave<sup>16</sup>.

Anche le controversie in materia di crediti d'imposta rientrano nella giurisdizione tributaria: come quella relativa all'accertamento dell'obbligo dell'Agenzia delle entrate (terzo pignorato) di cui all'art. 548 c.p.c., avente ad oggetto l'esistenza di un credito d'imposta del contribuente esecutato<sup>17</sup>, o quella riguardante l'impugnazione del provvedimento della Presidenza del Consiglio dei Ministri che revoca il credito di imposta previsto a favore delle imprese editrici<sup>18</sup>.

Anche l'impugnazione del provvedimento di cancellazione dall'anagrafe delle Onlus (o il rifiuto di iscrizione), di competenza dell'Agenzia delle entrate, è stata ritenuta competere al giudice tributario, essendo «*prettamente fiscali*» tanto la ragione dell'istituzione dell'anagrafe delle Onlus, quanto la *ratio* dell'intera disciplina<sup>19</sup>.

## 2.2. Liti sulla riscossione e sulle misure cautelari

La giurisdizione tributaria comprende le liti in materia di riscossione, cioè i ricorsi contro il ruolo e l'ingiunzione fiscale<sup>20</sup>, la cartella di pagamento, l'intimazione ad adempiere e il diniego di rateizzazione<sup>21</sup>.

Occorre distinguere tra cause che attengono alla riscossione dei

---

<sup>14</sup> Cass., sez. un., 13 luglio 2015, n. 14554.

<sup>15</sup> Cass., sez. un., 10 ottobre 1994, n. 8277; Id., sez. un., 31 ottobre 2007, n. 16871; Id., sez. un., 19 ottobre 2012, n. 17993; Id., sez. un., 21 dicembre 2022, n. 37445.

<sup>16</sup> Cass., 13 settembre 2022, n. 26920, la quale precisa che la domanda è proponibile solo nello stesso giudizio dal cui esito si deduce l'insorgenza della responsabilità.

<sup>17</sup> Cass., sez. un., 18 febbraio 2014, n. 3773; Id., sez. un., 5 maggio 2014, n. 9750.

<sup>18</sup> Cass., sez. un., 8 luglio 2021, n. 19423, con riguardo al credito d'imposta regolato dall'art. 4, commi 181-186, L. 24 dicembre 2003, n. 350.

<sup>19</sup> Cass., sez. un., 27 gennaio 2010, n. 1625, in *Foro it.*, 2010, I, 838 e Id., 4 novembre 2021, n. 31617.

<sup>20</sup> Cass., sez. un., 5 gennaio 2016, n. 29 e n. 30.

<sup>21</sup> Cass., 30 marzo 2010, n. 7612, in *Giur. it.*, 2010, 2685.

tributi e cause relative all'esecuzione; solo le prime appartengono al giudice tributario. Rientra nella giurisdizione tributaria l'eccezione di prescrizione della pretesa impositiva maturata dopo la notifica della cartella di pagamento, trattandosi di controversia non qualificabile come meramente esecutiva<sup>22</sup>.

Il fermo amministrativo dei beni mobili registrati e l'iscrizione di ipoteca appartengono a una procedura alternativa all'esecuzione forzata: ciò spiega perché le liti relative sono attribuite al giudice tributario (se concernono crediti tributari)<sup>23</sup>.

Anche la giurisdizione sulle controversie relative al fermo amministrativo dei pagamenti *ex art. 69, R.d. 18 novembre 1923, n. 2440* spetta al giudice al quale è attribuita la cognizione della controversia sul diritto che da tale fermo è cautelato<sup>24</sup>.

### 2.3. *Liti in materia catastale*

La giurisdizione in materia catastale è attribuita al giudice tributario dall'art. 2, comma 2, D.lgs. n. 546. Essa riguarda le controversie concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le liti concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Si tratta di materia non strettamente tributaria, ma strumentale rispetto all'imposizione, e, perciò, devoluta alle corti di giustizia tributaria.

La formazione del catasto comporta l'emanazione di atti generali, impugnabili dinanzi al giudice amministrativo, ai quali seguono atti individuali, impugnabili dinanzi alle corti di giustizia tributaria, come previsto dall'art. 19, D.lgs. n. 546. In particolare, sono impugna-

---

<sup>22</sup> Cass., sez. un., 25 maggio 2022, n. 16986.

<sup>23</sup> Per il fermo cfr. Cass., sez. un., 5 giugno 2008, n. 14831; Id., sez. un., 22 luglio 2015, n. 15354; Id., 30 ottobre 2018, n. 27601. Per l'ipoteca cfr. Cass., sez. un., 18 settembre 2014, n. 19668; Id., sez. un., 16 gennaio 2015, n. 641. Se vi è stato sgravio da parte dell'amministrazione tributaria, la controversia concernente l'adozione della misura cautelare rientra nella giurisdizione ordinaria, trattandosi di indebito oggettivo (Cass., 21 ottobre 2022, n. 31248).

<sup>24</sup> Cass., sez. un., 22 dicembre 2010, n. 25983 e Id., sez. un., 28 aprile 2017, n. 10561.

bili dinanzi alle corti di giustizia tributaria gli atti di classamento e gli atti «*comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati*»<sup>25</sup>.

Il ricorso può essere proposto dai singoli possessori dell'immobile, contro l'atto attributivo o modificativo della rendita, nei confronti dell'ufficio dell'Agenzia da cui proviene l'atto impugnato.

I comuni, soggetti attivi dell'imposta sugli immobili (ICI prima, poi IMU), sono interessati alla rendita catastale; perciò possono proporre impugnazione dinanzi al giudice tributario<sup>26</sup>, o intervenire nel processo sulla lite catastale, per difendere la rendita.

#### 2.4. *Questioni incidentali non tributarie*

Il giudice tributario ha il potere di risolvere in via incidentale «*ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella sua giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diverse dalla capacità di stare in giudizio*»<sup>27</sup>.

Come il giudice ordinario, nelle cause appartenenti alla sua giurisdizione, risolve in via incidentale le questioni tributarie, così, simmetricamente, il giudice tributario risolve in via incidentale le questioni non tributarie, su cui non è necessaria la pronuncia con efficacia di giudicato. Secondo un noto principio, il giudice della causa principale è giudice anche della causa pregiudiziale.

Le corti di giustizia tributaria risolvono dunque incidentalmente tutte le questioni pregiudiziali, eccettuate quelle in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diverse dalla capacità di stare in giudizio.

---

<sup>25</sup> In base all'art. 74, comma 1, L. 21 novembre 2000, n. 342, «*gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita*». Dalla notificazione decorre il termine per proporre ricorso.

<sup>26</sup> Secondo Cass., sez. un., 21 luglio 2015, n. 15201, sussiste la giurisdizione tributaria anche quando il classamento o la rendita sono impuginate dai comuni. Invece Cass., sez. un., 19 gennaio 2010, n. 675, aveva affermato la giurisdizione del giudice amministrativo.

<sup>27</sup> Art. 2, comma 3, D.lgs. n. 546.