

# Il processo tributario

---

**Sommario:** 1. Natura, struttura e fonti del processo tributario. – 1.1. Le Corti di giustizia tributaria. – 1.2. Il processo tributario. – 2. La giurisdizione tributaria. – 2.1. La nozione di tributo. – 2.2. Ulteriori limiti esterni alla giurisdizione. – 2.3. I limiti interni della giurisdizione. – 2.3.1. Il superamento degli atti impugnabili e l'impugnazione facoltativa. – 2.3.2. La non impugnabilità dell'estratto di ruolo. – 3. Il difetto di giurisdizione. – 4. La competenza. – 4.1. Il giudice monocratico. – 5. I soggetti. – 5.1. Il ricorrente. – 5.1.1. L'assistenza tecnica. – 5.1.2. La procura. – 5.1.3. Le spese di lite. – 5.1.4. Il gratuito patrocinio. – 5.2. Il resistente. – 5.3. Il litisconsorzio e l'intervento. – 5.4. Il giudice. – 5.4.1. Astensione e ricusazione e cause di incompatibilità. – 5.4.1.1. Le cause di incompatibilità. – 5.4.1.2. Le cause di astensione e ricusazione. – 5.4.1.3. Il procedimento di ricusazione. – 6. L'oggetto del processo tributario. – 7. La prova nel processo tributario. – 7.1. L'onere della prova. – 7.2. Le presunzioni. – 7.3. I limiti di prova nel processo tributario. – 7.4. La prova testimoniale. – 7.5. I poteri istruttori del giudice.

---

## 1. Natura, struttura e fonti del processo tributario

Il processo tributario costituisce la sede naturale in cui trovano tutela (giurisdizionale) le situazioni giuridiche soggettive, che sorgono nell'attuazione e nello svolgimento del rapporto tributario. Si tratta di una vicenda fondamentale, concepita per comporre i conflitti che possono insorgere tra contribuente ed Amministrazione nell'attuazione del tributo. Come si vedrà meglio nel prosieguo, il processo prende avvio con l'impugnazione, dinanzi al giudice tributario, dell'atto emesso dall'ente impositore, che il contribuente assume essere viziato. Questo elemento connota e caratterizza il processo tributario, che è essenzialmente un proces-

so di impugnazione dell'atto emesso dall'ente impositore o del silenzio-rifiuto di quest'ultimo in ordine ad una richiesta (di rimborso o di autotutela) presentata dal contribuente.

L'attuale disciplina del processo tributario, segnatamente la sua connotazione in senso giurisdizionale, è il risultato di un'evoluzione che ha visto un momento fondamentale nella l. 20 marzo 1965, n. 2248, all. E (*“Legge sul contenzioso amministrativo”*). Con tale intervento erano stati aboliti i tribunali del contenzioso amministrativo e fatte rientrare nell'alveo della giurisdizione ordinaria le controversie tra cittadini e pubblica Amministrazione. Tra queste, anche le controversie tributarie per le quali, tuttavia, l'accesso alla tutela giurisdizionale dinanzi al giudice ordinario era subordinato al previo esperimento di una fase amministrativa (a sua volta articolata in tre gradi) dinanzi alle Commissioni tributarie, allora aventi essenzialmente natura amministrativa. Un forte impulso all'evoluzione in senso giurisdizionale delle Commissioni tributarie è venuto dal dibattito accesi in dottrina ed in giurisprudenza sulla loro legittimazione nell'ordinamento, a seguito dell'entrata in vigore della Costituzione, nonché sulla loro natura.

La prima questione si è posta, in particolare, alla luce dell'art. 102 Cost., che vieta la creazione di giudici speciali, e della VI disposizione transitoria della Costituzione, in base alla quale entro un quinquennio dall'entrata in vigore della Costituzione si sarebbe dovuto procedere alla revisione degli organi speciali di giurisdizione esistenti. Ebbene, pur ribadendo il divieto di istituire nuovi giudici speciali, la Corte Costituzionale ha ritenuto legittima la permanenza delle Commissioni tributarie sulla base della loro preesistenza rispetto alla Carta costituzionale (Corte Cost. n. 41/1957; n. 287/1974; n. 144/1998). La seconda questione attiene alla natura – giurisdizionale piuttosto che amministrativa – da riconoscere alle Commissioni tributarie; questione dalla cui risoluzione dipendeva l'estensione o meno delle garanzie costituzionali stabilite per lo svolgimento della funzione giurisdizionale. Anche qui, nonostante un iniziale ondivago orientamento, la Corte Costituzionale è giunta a riconoscere la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie (Corte Cost. n. 287/1974); ciò, del resto, in linea con quanto disposto dalla legge delega per la riforma tributaria n. 825/1971. Detta legge, all'art. 10, prescriveva infatti la revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze delle Commissioni tributarie, anche al fine di assicurarne autonomia, indipendenza ed imparzialità.

In attuazione della legge delega n. 825/1971, è stato introdotto il d.P.R. n. 636/1972, avente ad oggetto la “Revisione della disciplina del contenzioso tributario”, che ha affidato il giudizio tributario alle Commissioni tributarie, rispettivamente di primo e di secondo grado, con un terzo grado davanti alla Commissione tributaria centrale o, in alternativa, alla Corte di Appello, ma solo per motivi di legittimità e con esclusione delle questioni di semplice estimazione. Era poi previsto un quarto grado, di sola legittimità, innanzi alla Corte di Cassazione.

È, tuttavia, solo con la riforma introdotta in attuazione della legge delega n. 413/1991, che la giurisdizione tributaria ha assunto piena e compiuta connotazione giurisdizionale (ad esempio, si parla di sentenze e non più di decisioni, come accadeva con il d.P.R. n. 636/1972). In esecuzione della delega, sono stati introdotti i d.lgs. n. 545/1992 e n. 546/1992, che hanno delineato la forma e l’assetto della giustizia tributaria tutt’oggi in vigore.

A seguito della riforma, **il processo tributario è stato articolato in due gradi di giudizio di merito** (in luogo dei previgenti tre gradi): il primo dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali ed il secondo dinanzi a Commissioni tributarie regionali. È stato soppresso il terzo grado di merito innanzi alla Commissione tributaria centrale o, in alternativa, alla Corte di Appello. In ossequio al precetto costituzionale, che prescrive che contro le sentenze è sempre ammesso il ricorso in Cassazione (art. 111 Cost.), **è stato invece mantenuto il giudizio (di sola legittimità) innanzi alla Suprema Corte di Cassazione**. Da ultimo, con la l. n. 130/2022, il ruolo giurisdizionale del giudice tributario è stato ulteriormente rafforzato. È stata così cambiata la denominazione, da Commissioni a Corti di giustizia tributaria, di primo e di secondo grado: per effetto dell’art. 4, l. n. 130/2022, tutti i riferimenti a Commissioni debbono intendersi come fatti alle nuove Corti di giustizia tributaria.

## 1.1. Le Corti di giustizia tributaria

**La giustizia tributaria è affidata a giudici speciali: le Corti di giustizia tributaria.**

Il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 regola la struttura e la composizione degli organi speciali di giurisdizione tributaria, le Corti di giustizia tribu-

taria e degli Uffici di segreteria, nonché del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria.

Il Consiglio di Presidenza è l'organo di autogoverno della giustizia tributaria, le cui attribuzioni includono i procedimenti disciplinari a carico dei giudici tributari (art. 16, d.lgs. n. 545/1992), la fissazione dei criteri per la formazione delle sezioni, l'assegnazione dei ricorsi e, in generale, la vigilanza sul funzionamento dell'attività giurisdizionale delle Corti di giustizia tributaria (art. 24).

Come anticipato, il processo tributario prevede **due gradi di merito che si svolgono innanzi alle Corti di giustizia tributaria**. La Corte di prima istanza è denominata Corte di giustizia tributaria di primo grado e ha sede nei capoluoghi di provincia; la Corte di appello è invece denominata Corte di giustizia tributaria di secondo grado e ha sede nei capoluoghi di regione. Ai sensi del d.lgs. n. 545/1992, art. 1, comma 1-*bis*, è anche prevista l'istituzione di sezioni staccate delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado nei comuni, con dati requisiti dimensionali, distanti almeno 100 km dai capoluoghi di Regione. Dette sezioni staccate delle CGT II grado costituiscono però "mera articolazione interna" delle Corti, irrilevante ai fini della competenza territoriale e della validità degli atti processuali (Cass. n. 14995/2020). È la Corte di giustizia tributaria di secondo grado e non la sezione staccata il giudice precostituito per legge a trattare gli appelli (Cass. n. 29886/2020).

Infine – nei limiti dell'art. 360, comma 1, c.p.c. – è previsto un giudizio di sola legittimità dinanzi alla Suprema Corte di Cassazione.

Ciascuna Corte è suddivisa in una o più sezioni ed è composta da un presidente, che presiede la prima sezione, un vice-presidente e non meno di quattro giudici tributari; a sua volta, ogni collegio giudicante è formato dal presidente di sezione (o dal vice-presidente) e da altri due componenti, dovendo giudicare con un numero invariabile di tre componenti (art. 2, d.lgs. n. 545/1992).

**I componenti delle Corti sono in evoluzione:** tradizionalmente, i giudici tributari non sono stati giudici togati (magistrati di carriera) bensì onorari. La l. n. 130/2022 ha però previsto la figura del **giudice tributario togato**, selezionato a mezzo concorso, modellato su quello di magistratura ordinaria, e con lo stesso trattamento economico dei giudici. Con due peculiarità: la prima è che al concorso possono accedere sia laureati in giurisprudenza sia laureati in economia. La seconda è che i nuovi giu-

dici dipenderanno dal Ministero dell'economia; profilo, questo, fortemente criticato, in quanto con ogni evidenza compromette l'indipendenza del giudice.

Così, se in precedenza i componenti delle Commissioni tributarie venivano nominati, a seguito di deliberazione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria e su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze tra i soggetti elencati nel d.lgs. n. 545, nell'ambito di categorie predeterminate (ad es. magistrati a riposo o in servizio; avvocati o procuratori di Stato a riposo; ufficiali o generali della Guardia di Finanza ecc.), l'attuale regime prevede un concorso. In particolare, si prevede che il reclutamento dei nuovi giudici, che andranno progressivamente a sostituire quelli attuali, avverrà mediante concorso pubblico, cui sono ammessi solo laureati in giurisprudenza ed economia, articolato in una prova scritta ed in una orale, sulla falsariga di quello per magistratura ordinaria.

## 1.2. Il processo tributario

Mentre le Corti di giustizia tributaria sono regolate dal d.lgs. n. 545/1992 e dalla l. n. 130/2022, **la disciplina del processo tributario si rinviene nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546**. Per quanto non disciplinato dal d.lgs. n. 546/1992 **tornano invece applicabili le norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili** (così l'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, ai sensi del quale *“I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”*).

L'evoluzione normativa cui si è fatto cenno ha influito sull'attuale assetto del processo tributario; segnatamente, sulla natura e sulla struttura dello stesso. **Il processo tributario si incardina in ragione dell'impugnazione di un atto, operata mediante la notifica di un ricorso**. Il processo tributario ha quindi struttura impugnatoria ed è pertanto rivolto, almeno in prima battuta, a verificare la validità/legittimità dell'atto impugnato. Seppure in via mediata, il processo tributario ha però anche natura di processo di accertamento del rapporto controverso. Sul punto si ritornerà nel prosieguo.

## 2. La giurisdizione tributaria

Come accennato, il d.lgs. n. 546/1992 costituisce il testo normativo fondamentale in tema di disciplina del processo tributario, in tutte le sue fasi. Ed è proprio in tale testo che, già dai primi articoli, si rinviene la delimitazione della giurisdizione tributaria, attraverso l'individuazione del soggetto che ne è titolare, nonché dei limiti e dei confini entro i quali può conoscere di questioni che non appartengono, per converso, ad altra giurisdizione (es. ordinaria o amministrativa).

Innanzitutto, l'art. 1 individua chi è titolare dell'esercizio della funzione di giustizia tributaria: la giurisdizione tributaria è esercitata dalle Corti di giustizia tributaria, così come regolate dal d.lgs. n. 545/1992 e dalla l. n. 130/2022.

L'oggetto della giurisdizione tributaria è poi precisato all'art. 2, d.lgs. n. 546/1992, la cui formulazione attuale costituisce il risultato di un'evoluzione che ha portato all'attribuzione pressoché generalizzata delle controversie in materia tributaria ai giudici tributari (Cass. SS.UU. n. 2870/2009; n. 9668/2009).

Le tappe fondamentali di tale evoluzione sono integrate dalla l. 28 dicembre 2001 n. 448 e dal d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla l. 2 dicembre 2005, n. 248.

Nella versione dell'art. 2 precedente alla novella del 2001, la giurisdizione tributaria era individuata mediante l'elencazione dei tributi (imposte sui redditi, Iva, imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, tributi locali, ecc.), cui si aggiungeva un generalizzato rinvio ad ogni altro tributo riservato dalla legge alla giurisdizione tributaria. La giurisdizione tributaria era così individuata in via residuale (rispetto a quella dei giudici ordinari), ancorché di fatto in termini tali da coprire le principali entrate tributarie (restavano però esclusi, ad esempio, i dazi doganali).

Con la novella del 2001 (art. 12, comma 2, l. n. 448/2001), il Legislatore ha attribuito ai giudici tributari la cognizione generalizzata delle controversie in materia tributaria. Ai sensi dell'art. 2, d.lgs. n. 546/1992, nella nuova formulazione, *“Appartengono alla giurisdizione tributaria 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 addi-*

*zionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio”*. Con la riforma del 2001 si è abbandonata, pertanto, una definizione della giurisdizione tributaria incentrata su un elenco di tributi e se ne è prevista una fondata su di una formula generale: tutte e solo le controversie che hanno ad oggetto i tributi.

**La giurisdizione tributaria è divenuta, così, una giurisdizione esclusiva, valevole per le liti in materia di tributo. Ma solamente quelle.** Eventuali previsioni, che assegnassero alle Corti di giustizia tributaria anche controversie non aventi ad oggetto tributi, sarebbero incostituzionali per violazione dell’art. 102, comma 2, Cost. Alla stregua di questo argomento, è stato dichiarato incostituzionale l’art. 2, laddove demandava al giudice tributario le controversie in materia di canone per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche, trattandosi di un’entrata a carattere non tributario, bensì commutativo (Corte Cost. n. 64/2008).

Proprio per recepire i moniti della Corte Costituzionale, l’art. 2, comma 2, seconda parte è stato da ultimo modificato (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156), eliminando il riferimento ad una serie di pretese che non avevano natura di tributo (come il canone per l’occupazione di spazi e aree pubbliche; il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani).

Attualmente **la giurisdizione tributaria si estende**, schematicamente, alle controversie:

a) in materia di **tributi, indipendentemente dalla loro denominazione** ed inclusi quelli regionali, provinciali e comunali nonché il contributo per il Servizio sanitario nazionale. È compresa l’imposta o canone comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni; inoltre, vanno incluse le sovrimposte, le addizionali, le **relative sanzioni** (amministrative, connesse alla violazione di disposizioni attinenti ai tributi; cfr. Cass. SS.UU. n. 14827/2008), gli **interessi ed ogni altro accessorio al tributo**;

b) **in materia catastale**; segnatamente, le controversie promosse dai singoli possessori e relative non già alla formazione del catasto (che è atto amministrativo generale), quanto invece all’intestazione, alla delimitazione, al classamento dei terreni, come anche al classamento delle unità immobiliari urbane e all’attribuzione della relativa rendita catastale (cfr. Cass. SS.UU. n. 7665/2016);

*Appartengono, invece, alla giurisdizione del giudice ordinario le cause di natura privatistica, come quelle di risarcimento del danno promosse nei confronti dell'Agenzia delle Entrate o dell'agente di riscossione (Cass. n. 20426/2016), e le cause tra privati, come quelle tra sostituto e sostituito (Cass. SS.UU. n. 1626/2010) ovvero tra cedente/prestatore e cessionario/committente nell'Iva (Cass. SS.UU. n. 3817/2009).*

*Rientra altresì nella giurisdizione ordinaria la controversia avente ad oggetto la mancata adesione erariale alla proposta di transazione fiscale (Cass. SS.UU. n. 8504/2021).*

Ai fini della delimitazione della giurisdizione tributaria diviene pertanto essenziale comprendere ciò che può farsi rientrare nella nozione di tributo.

## 2.1. La nozione di tributo

A seguito della riforma del 2001, **la giurisdizione tributaria è stata estesa ai “tributi di ogni genere e specie, comunque denominati”**. Tralasciando quelle entrate la cui natura di tributo è sempre stata indiscussa (es. dazi doganali, ecc.), per altre forme di prelievo (es. taluni prelievi a carattere locale) si è posta la questione della loro natura tributaria o meno.

In mancanza di una definizione espressa a livello normativo, occorre necessariamente rifarsi alle soluzioni che emergono in giurisprudenza.

Ad avviso della Corte Costituzionale, il difetto della natura tributaria della controversia fa venir meno il fondamento costituzionale della giurisdizione del giudice tributario, nel senso che – come visto – l'attribuzione ad esso della cognizione di controversie non tributarie si risolve nella creazione di un nuovo giudice speciale, in violazione dell'art. 102 Cost. Alla stregua di tale argomento, la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, d.lgs. n. 546/1992, laddove prevedeva la giurisdizione delle Commissioni tributarie per il canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (Corte Cost. n. 64/2008) e per il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue (Corte Cost. 11 febbraio 2010, n. 39), stante la loro qualificazione come corrispettivo dovuto per un servizio, che ne escludeva la natura di tributi. Nella medesima direzione si è mossa la Corte di Cassazione.

**Ad ogni modo, presso la giurisprudenza di legittimità prevale una nozione piuttosto ampia di “tributo”.**

In generale, la Suprema Corte ha riconosciuto natura di tributo a prelievi, come la tariffa di igiene ambientale (c.d. TIA 1; cfr. Cass. SS.UU. n. 23114/2015) oppure i contributi consortili (Cass. SS.UU. n. 8770/2016), sull'assunto che si tratta di entrate pubbliche che, mirando a fronteggiare una spesa generale, ne ripartiscono l'onere senza alcun rapporto sinallagmatico tra la prestazione dalla quale scaturisce l'onere suddetto ed il beneficio che il singolo ne ritrae. Per le medesime ragioni è stato fatto rientrare nell'alveo della giurisdizione tributaria il contributo versato dagli avvocati iscritti all'albo del Consiglio nazionale forense, in quanto prestazione imposta mediante atto autoritativo e destinata alla copertura delle spese di funzionamento di un soggetto pubblico, indipendentemente dalla fruizione dei relativi servizi (Cass. SS.UU. n. 5689/2011).

In conclusione, **si ravvisa la natura di tributo ogniqualevolta ci si trovi di fronte ad una prestazione patrimoniale, imposta in via coattiva/coercitiva** (quindi autoritariamente e non in ragione di una convenzione negoziale), **sprovvista dei caratteri del corrispettivo di natura privatistica ma comunque tesa a remunerare una prestazione resa dall'ente impositore ed in ogni caso funzionalmente connotata dalla destinazione a finanziare una spesa pubblica.**

## 2.2. Ulteriori limiti esterni alla giurisdizione

Quello delineato dall'**art. 2, comma 1, costituisce il c.d. limite esterno della giurisdizione tributaria**, ossia la linea di confine di questa giurisdizione con le altre (quella ordinaria, *in primis*). A questo primo limite si aggiunge poi anche un c.d. limite interno.

**Vi sono però ulteriori elementi che concorrono a precisare i limiti esterni della giurisdizione tributaria.**

Ancorché **in via incidentale, il giudice tributario può conoscere delle questioni pregiudiziali, che rientrano nella sfera di competenza di altro giudice** (es. ordinario, amministrativo) e da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella giurisdizione tributaria (art. 2, comma 3). Il giudice tributario non può sospendere il giudizio ma deve risolvere la questione pregiudiziale, anche se ai soli fini della pronuncia

sulla questione di propria competenza e, quindi, senza efficacia di giudicato (c.d. *incidenter tantum*). Ciò, idealmente, amplia la sfera di conoscenza del giudice tributario.

*Ad esempio, può accadere che ai fini della decisione della Corte di giustizia tributaria sia dirimente sapere se un dato contratto sia valido o nullo. Con ogni evidenza, la questione di nullità compete al giudice ordinario; non di meno, il giudice tributario la deve conoscere, sebbene ai soli fini della decisione tributaria e, quindi, senza alcuna conseguenza sul piano civilistico.*

Al contempo, però, **il giudice tributario non può pronunciarsi sulla vicenda incidentale, ma deve invece sospendere il giudizio, affinché le parti possano incardinarla innanzi al giudice titolato di giurisdizione, su due ordini di questioni**: in materia di querela di falso (quando la autenticità di un documento è contestata in giudizio) e in materia di stato e capacità delle persone (es. capacità di agire) diversa dalla capacità di stare in giudizio. Due ordini di questioni ritenute particolarmente delicate per le quali, anche ai fini tributari, è prescritto un accertamento suscettibile di passare in giudicato (art. 2, comma 3).

In base alla lettera dell'art. 2, d.lgs. n. 546/1992, sarebbero poi **escluse dalla giurisdizione tributaria** (art. 2, comma 1) **le controversie relative agli atti propri della fase dell'esecuzione forzata**, successivi alla notifica della cartella di pagamento ovvero, ove prevista, all'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo (l'avviso di mora, di cui all'art. 50, d.P.R. n. 602/1973): quindi, in primo luogo, i pignoramenti.

Nel modello ordinario di processo tributario, le controversie aventi ad oggetto l'*an* e/o il *quantum* del tributo andavano riservate al giudice tributario, mentre quelle relative alla riscossione del credito, oramai definito, al giudice ordinario. Da qui, l'esclusione in oggetto, che rimetteva le controversie sugli atti dell'esecuzione (il pignoramento) al giudice ordinario (nella forma delle opposizioni), sottraendole, per l'effetto, a quello tributario.

**La notifica della cartella ha tradizionalmente rappresentato lo spartiacque della giurisdizione** tra giudice tributario e giudice ordinario, quest'ultimo concepito quale unico giudice competente a giudicare dei fatti estintivi e modificativi del credito tributario, intervenuti successivamente a detta notifica.

*Quando la cartella di pagamento sia stata notificata e la relativa pretesa tributaria sia divenuta definitiva, competente a giudicare dei successivi fatti estintivi della pretesa tributaria (es. intervenuta prescrizione) è il giudice ordinario. È infatti il giudice dell'esecuzione colui cui spetta la verifica circa l'attualità del diritto dell'ente creditore di procedere all'esecuzione forzata. In ossequio alla sentenza della Corte costituzionale n. 114/2018, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57 comma 1 lett. a) del DPR n. 602/1973, contenente il divieto delle opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c. nelle liti relative ad atti dell'esecuzione forzata tributaria, la Suprema Corte ha chiarito che la giurisdizione del giudice ordinario sussiste nelle liti che si collocano "a valle della notifica della cartella di pagamento", dove non v'è spazio per la giurisdizione del giudice tributario; ebbene, tra le "altre evenienze che si collocano a valle" di tale notifica rientra la sopravvenuta causa di estinzione del debito tributario integrata dalla prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella (Cass. SS.UU. n. 34447/2019).*

**Questo assetto è stato però in parte rivisitato.** Con una serie di decisioni, le Sezioni Unite di Cassazione sono pervenute alla conclusione che *"l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento asseritamente viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è ammissibile e va proposta – ai sensi del d.lgs. n. 546/1992, art. 2, comma 1, e art. 19, d.P.R. n. 602/1973, art. 57 e dell'art. 617 c.p.c. – davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario"* (Cass. SS.UU. n. 13913/2017; n. 24965/2017).

Alla stregua di tale lettura, **viene quindi prevista la giurisdizione del giudice tributario anche in materia di esecuzione forzata tributaria, in forma di opposizione all'atto di pignoramento; ma questo, solo se e nel caso in cui detto atto venga impugnato adducendo l'omessa o invalida notificazione dell'atto presupposto** (cartella di pagamento o altro atto con valenza di titolo esecutivo, come l'accertamento esecutivo). Si tratta – va osservato – di una conclusione che stravolge l'assetto del processo tributario ed i criteri tradizionali di riparto di giurisdizione, dal momento che assume rilievo, al fine di delimitare la giurisdizione, il vizio dell'atto impugnato: se il vizio è l'omessa o viziata notifica dell'atto presupposto (cartella di pagamento o accertamento esecutivo), la giurisdi-

zione spetta al giudice tributario, altrimenti (ossia, nel caso in cui vengano lamentati vizi diversi) al giudice ordinario.

Va detto, al contempo, che la ragione pratica di tale soluzione risiede nell'assunto che, essendo mancata la notifica dell'atto presupposto che costituisce il titolo esecutivo che legittima l'espropriazione forzata, solo con il pignoramento il contribuente è venuto a conoscenza, per la prima volta, dell'atto presupposto e, così, della pretesa in esso contenuta. Da qui, l'opportunità di consentirgli l'accesso alla giurisdizione tributaria, quale unica giurisdizione titolata a giudicare sull'*an* della pretesa tributaria. **Rientra quindi nella giurisdizione tributaria la cognizione di ogni questione con cui si reagisce ad un atto dell'esecuzione, adducendo fatti incidenti sulla pretesa fino alla notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento, se è mancata o è nulla la notifica di detti atti, fino al momento dell'atto dell'esecuzione.** Spettano invece alla giurisdizione ordinaria le questioni circa la forma e la legittimità formale dell'atto dell'esecuzione, nonché le questioni incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata *in executivis* successivi alla notifica del titolo esecutivo (Cass. SS.UU. n. 7822/2020; Cass. SS.UU. n. 1394/2022).

Un'ulteriore limitazione alla giurisdizione del giudice tributario è poi prevista all'art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546/1992, dove si dispone che **se le Corti di giustizia tributaria ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano**, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, ferma l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente. Ciò significa che i regolamenti e gli atti amministrativi generali non sono impugnabili dinanzi al giudice tributario (ancorché vertenti in materia di tributi), ma solo dinanzi al giudice amministrativo. **Le Corti di giustizia tributaria, dal canto loro, possono disapplicare un regolamento o un atto amministrativo generale ai limitati fini della decisione di annullare l'atto singolare** (es. accertamento; cfr. art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546/1992 e art. 7, comma 4, l. n. 212/2000).

*In materia catastale, la Cassazione ha chiarito che le operazioni catastali individuali sono devolute alla giurisdizione del giudice tributario, ai sensi degli artt. 2, comma 2, lett. ... e 19, lett. f), d.lgs. n. 546/1992, mentre gli atti generali di qualificazione, classificazione, ecc. ricadono nella giurisdizione del giudice amministrativo, dinanzi al quale possono essere impugnati, e non del giudice tributario, che può solo disapplicarli (Cass. SS.UU. n. 7665/2016).*

Quelli fino ad ora enumerati costituiscono i c.d. limiti esterni della giurisdizione tributaria. Quelli, cioè, che tracciano il confine ideale tra questa e le altre giurisdizioni.

### 2.3. I limiti interni della giurisdizione

**Ai fini della definizione dei limiti entro i quali può essere adito il giudice tributario occorre, però, avere riguardo anche agli atti che possono essere impugnati, il cui elenco è contenuto all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992.** In linea di principio, l'accesso alla tutela giurisdizionale dinanzi al giudice tributario è consentito, difatti, solo attraverso l'impugnazione di uno di tali atti.

I giudici tributari sono legittimati a conoscere delle controversie rientranti nell'ambito dell'art. 2, d.lgs. n. 546/1992, ossia delle controversie in materia di tributi. Non di tutte, però. Perché una controversia in materia di tributi sia conoscibile da un giudice tributario occorre, infatti, che si tratti di una controversia occasionata da un c.d. atto impugnabile. È questo **il secondo limite alla giurisdizione dei giudici tributari, detto anche limite interno** (per distinguerlo dal **limite esterno** tracciato dall'art. 2), dal momento che, per suo tramite, vengono ritagliati, all'interno della giurisdizione tributaria, gli spazi entro cui il giudice può concretamente pronunciare. Ebbene, come si vedrà, questi spazi sono identificati attraverso l'enumerazione di atti c.d. impugnabili, con la conseguenza che sono conoscibili dal giudice tributario solo le liti che hanno ad oggetto taluno di quegli atti.

**Il principale limite della giurisdizione tributaria è rappresentato dall'elencazione degli atti che possono essere impugnati.** Tale elenco è contenuto all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992.

Come accennato, il processo tributario è un processo impugnatorio, che prende avvio mediante la presentazione di un ricorso avverso un atto autoritativo. Non un atto autoritativo qualunque, bensì e solo uno di quelli elencati all'art. 19, comma 1, ossia:

1. l'avviso di accertamento;
2. l'avviso di liquidazione;
3. il provvedimento di irrogazione delle sanzioni;
4. il ruolo e la cartella di pagamento;

5. l'iscrizione di ipoteca immobiliare e il fermo di beni mobili registrati;
6. gli atti relativi alle operazioni catastali;
7. il rifiuto espresso o tacito in relazione alla restituzione di tributi, sanzioni o accessori (diniego di rimborso);
8. il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quater* della legge 27 luglio 2000, n. 212.
9. il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quinquies* della l. 27 luglio 2000, n. 212;

Il diniego di autotutela è impugnabile in caso di silenzio (impugnazione del diniego tacito) solo nell'ipotesi dell'autotutela obbligatoria, di cui all'art. 10-*quater* della l. n. 212/2000 (si tratta, segnatamente, dei casi di a) errore di persona; b) errore di calcolo; c) errore sull'individuazione del tributo; d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria; e) errore sul presupposto d'imposta; f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti; g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza). Nell'ipotesi, invece, dell'autotutela non obbligatoria (quella che è proponibile fuori dai casi in cui è obbligatoria), l'eventuale silenzio non è qualificato per cui rimane impugnabile solo il diniego espresso (cosa, questa, che lascia presagire che sovente gli uffici neppure risponderanno a simili istanze di autotutela).

10. il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

11. la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole, presentata ai sensi della Direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 (Direttiva sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea), o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE.

Ciascuno dei suddetti atti è autonomamente impugnabile dinanzi alla Corte di giustizia tributaria. Ad essi vanno poi aggiunti gli altri atti per i quali la legge preveda espressamente l'autonoma impugnabilità, come previsto dallo stesso art. 19 con formula di chiusura (lett. f). Proprio detta

formula rende evidente come l'elenco degli atti impugnabili, contenuto all'art. 19, sia stato normativamente congegnato come chiuso, ossia tassativo. Sennonché, in ragione della necessità di adeguare il catalogo degli atti impugnabili al mutato quadro normativo, in un'ottica di tutela del contribuente, **la giurisprudenza ha superato la tassatività dell'elenco sì da ammettere l'impugnabilità anche di atti non nominati, ma comunque assimilabili a quelli elencati all'art. 19 in ragione di una sostanziale identità funzionale (ossia, di servire al medesimo scopo).**

*In ragione dell'approccio funzionale si è riconosciuta l'impugnabilità, innanzi al giudice tributario, dell'ingiunzione fiscale, di cui al r.d. n. 639/1910, non inclusa nell'elenco perché al tempo ritenuta soppressa ma in realtà ancora usata per la riscossione dei tributi locali e, sostanzialmente, equivalente all'iscrizione a ruolo (Cass. SS.UU. n. 29/2016), nonché degli atti impiegati in materia doganale (la giurisdizione tributaria in materia è stata introdotta solo dal 2001), funzionalmente assimilabili ad atti di accertamento e liquidazione.*

Tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario va annoverato anche **il diniego di sgravio dei ruoli**, chiesto in ragione dell'avvenuta prescrizione dei crediti da essi portati, trattandosi di atto comunque incidente sui rapporti tributari tra Amministrazione e contribuente, in grado di incidere negativamente sulla posizione giuridica di quest'ultimo (Cass. n. 285/2010; Cass. n. 16100/2011). L'impugnazione del divieto di sgravio di ruoli portanti crediti prescritti consente di portare all'attenzione del giudice la domanda di accertamento dell'avvenuto compimento della prescrizione dei crediti, il cui recupero sia stato affidato all'agente della riscossione (Cass. n. 8719/2020).

Ancorché interpretato estensivamente, il catalogo degli atti impugnabili non esaurisce comunque tutti i possibili atti – e più in generale, tutte le possibili attività – di cui il contribuente può risultare destinatario. A mero titolo esemplificativo, si pensi alla serie di attività e poteri esercitati dall'Agenzia delle Entrate (o dalla Guardia di Finanza) nel corso di un accesso presso i locali del contribuente: ebbene, **il PVC, che viene redatto al termine di una verifica, non essendo elencato tra gli atti impugnabili e non presentando analogia di funzione con alcuno degli atti ivi elencati, non è impugnabile innanzi al giudice tributario** (Cass. n. 15305/2002); almeno autonomamente.

**Per rimediare all'evidente *vulnus* nella tutela del contribuente, il Legislatore ha però previsto la possibilità della c.d. tutela differita.**

Ai sensi dell'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546/1992, “*gli atti diversi da quelli elencati non sono impugnabili autonomamente*”. Questo significa che i vizi degli atti non elencati possono essere fatti valere mediante l'impugnazione del primo atto autonomamente impugnabile (ossia uno degli atti elencati al comma 1), notificato successivamente al contribuente. Si parla, al riguardo, di “atti non impugnabili autonomamente”, contrapposti a quelli “impugnabili autonomamente” di cui all'elenco dell'art. 19, per valorizzare la circostanza che l'atto non elencato può essere oggetto di impugnazione solo congiuntamente al primo atto successivo, autonomamente impugnabile.

Ne consegue che gli eventuali vizi di atti istruttori prodromici (come il PVC) possono essere fatti valere dinanzi al giudice tributario soltanto mediante l'impugnazione del provvedimento che conclude l'iter di accertamento, e al fine di farne discendere l'illegittimità derivata ovvero l'infondatezza di quest'ultimo (Cass. SS.UU. n. 8587/2016; cfr. Cass. SS.UU. n. 6315/2009). Se il contribuente intende far valere eventuali illegittimità, che ritiene commesse nel corso dell'attività istruttoria, deve attendere la notifica dell'avviso di accertamento, per contestare in sede di impugnazione di quest'ultimo i vizi dell'istruttoria.

**L'impugnazione “differita”, ossia unitamente al primo atto autonomamente impugnabile successivo, riguarda i soli atti diversi da quelli elencati nell'art. 19, comma 1, non riconducibili per identità di funzione neppure in via estensiva a detto elenco** (come invece – si è visto – è stato fatto per l'ingiunzione fiscale).

Dal canto loro, **gli atti autonomamente impugnabili possono essere impugnati solamente per vizi propri (c.d. regola dei vizi propri)**, ossia per i vizi loro riferibili e non anche per i vizi di altri atti che li hanno preceduti (art. 19, comma 3). Questo significa che se al contribuente è notificato un atto autonomamente impugnabile (es. un avviso di liquidazione), che presenta vizi propri di merito o legittimità (es. difetto di motivazione), ha l'onere di impugnarlo tempestivamente (ossia entro 60 giorni dalla notifica). Se non lo impugna (o lo impugna tardivamente), quegli stessi vizi non possono più essere fatti valere in sede di impugnazione di un altro atto cronologicamente successivo al primo (es. il ruolo).