

# Diritto Processuale Tributario 1

## Programma del corso: parte generale

- - Gli organi del contenzioso tributario: l'autorità giudiziaria ordinaria, il giudice amministrativo, le Commissioni tributarie
- - La giurisdizione delle Commissioni tributarie e loro organizzazione.
- - I gradi di giudizio.
- - L'applicabilità delle norme del codice di procedura civile
- - Le azioni esperibili davanti alle Commissioni tributarie (di annullamento e di condanna al rimborso).
- - I poteri istruttori delle Commissioni tributarie.
- - La disapplicazione di regolamenti e atti generali.
- - Le parti del processo tributario.
- - La rappresentanza e l'assistenza in giudizio.
- - La condanna alle spese del giudizio.
- - Comunicazioni e notificazioni.

## Il processo di primo grado

- - Gli atti impugnabili.
- - Il problema della tassatività degli atti impugnabili e la tutela per gli atti non autonomamente impugnabili.
- - Il ricorso.
- - La presentazione del ricorso: proposizione e costituzione in giudizio
- - Il reclamo obbligatorio e la mediazione.
- - Esercitazione pratica: la redazione del ricorso.
- - La costituzione in giudizio della parte resistente: le controdeduzioni
- - L'esame preliminare del ricorso da parte del Presidente della sezione.
- - L'ulteriore attività difensiva delle parti: documenti, memorie illustrative, atti di integrazione dei motivi, brevi repliche.
- - Esercitazione pratica: la redazione delle controdeduzioni e delle memorie illustrative.
- - Sospensione, interruzione ed estinzione del processo.
- - La trattazione della controversia (pubblica udienza e camera di consiglio) e la decisione.
- - Esercitazione pratica: la redazione della sentenza.
- - Il giudizio cautelare (atti suscettibili di sospensione; presupposti; procedimento e effetti).
- - La conciliazione e gli altri mezzi deflattivi del contenzioso tributario.
- - Il giudizio in tema di ipoteca e di sequestro conservativo.

L'appello, il giudizio di Cassazione, la revocazione, l'esecuzione e l'ottemperanza

- Il giudizio di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale
- L'atto di appello (e appello incidentale);
- Il ricorso per Cassazione e la revocazione
- L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie e la riscossione provvisoria
- Il giudizio di ottemperanza: il ricorso ed il procedimento.

## Giusto processo e profili comparatistici

- - Il giusto processo nell'art. 111 della Costituzione, nelle norme comunitarie e nella C.E.D.U..
- - I principi del giusto processo nel contenzioso tributario
- - Il principio di riserva di legge
- - Il rispetto del binomio contraddittorio-parità
- - L'individuazione del giudice terzo ed imparziale
- - La ragionevole durata del processo
- - Le esperienze nei paesi europei: il contenzioso tributario in Francia
- - Il contenzioso tributario nel Regno Unito
- - Il contenzioso tributario in Germania
- - Il contenzioso tributario in Spagna

## Diritto Processuale Tributario

- Le controversie tributarie sono le controversie che hanno ad oggetto i «tributi» ed i loro accessori (interessi, sanzioni, diritti di riscossione)
- In alcuni paesi europei, le controversie tributarie sono devolute alla cognizione del giudice ordinario o amministrativo (Regno Unito, Francia)
- In altri paesi, le controversie sono devolute ad un giudice speciale (Germania)

## Principi costituzionali

- La Costituzione della Repubblica Italiana, all'articolo 53, prevede che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. La nostra legge fondamentale quindi, nel disegnare uno Stato che si assume il compito di intervenire nella società a garanzia dei diritti dei propri cittadini, sancisce che essi, nell'adempimento dei loro inderogabili doveri di solidarietà, debbano partecipare all'apprestamento dei mezzi necessari allo sviluppo della Nazione. Ed indica, quale mezzo per concretare questa partecipazione, l'asservimento agli obblighi tributari sanciti dalla legge.
- Si spiega così come l'esercizio della funzione giurisdizionale in materia tributaria abbia assunto una evidente rilevanza e costituisca oggetto dell'attenzione degli studiosi.
- Essa infatti costituisce il rimedio, apprestato dall'ordinamento, per verificare che l'attività di prelievo di ricchezza, effettuata dalle pubbliche amministrazioni per il raggiungimento dei propri scopi istituzionali, venga compiuta nel pieno rispetto dei diritti patrimoniali dei cittadini, nonché nell'assoluta osservanza delle norme di legge.

Qual è il compito della giustizia in materia tributaria?

- risolvere la controversia garantendo la tutela dell'interesse dello Stato e degli altri enti pubblici alla percezione dei tributi, ma anche dei diritti dei cittadini a non subire un depauperamento del proprio patrimonio al di fuori delle ipotesi riconducibili all'obbligo sancito dall'articolo 53 della Costituzione



## Il concetto di giurisdizione

- Il concetto di giurisdizione è uno dei frutti più importanti dell'evoluzione del sapere giuridico
- In epoca romana il termine *iuris dictio* designava l'insieme delle facoltà spettanti al magistrato, nell'ambito di quella particolare forma del processo riconducibile all'*ordo iudiciorum privatorum*
- Il compito del magistrato era quello di indicare, con forza vincolante, alle parti ed allo *iudex* la norma di diritto che, ricorrendone i presupposti, si sarebbe dovuta applicare nel caso concreto, e la sua *iurisdictio* si riferiva all'insieme dei poteri che gli erano all'uopo riconosciuti

- Il concetto odierno di giurisdizione certamente non è identico a quello del diritto romano: infatti il principio che il giudice, nella sua attività, debba attenersi a norme e principi posti oggettivamente, e non alla volontà del sovrano sciolto dal rispetto delle leggi (*quod placuit regi* si disse nell'alto medioevo), comportò che essa fosse considerata, al pari di quella legislativa ed amministrativa, una funzione dello Stato.

- La dottrina prevalente ha accolto la definizione data da Chiovenda, il quale postula la giurisdizione come attuazione della norma astratta nel caso concreto *«mediante la sostituzione dell'attività degli organi pubblici all'attività altrui»*
- (Chiovenda G., Istituzioni di diritto processuale civile, II, Napoli, Jovene, 1934)

- Assodato che con il termine giurisdizione si designa l'attività, necessaria all'esistenza stessa dello Stato, con cui un soggetto, diverso dalle parti in contesa, interviene dichiarando il diritto e ristabilendo l'ordine giuridico violato, sorge la necessità di appurare come l'esercizio di questa funzione venga organizzato all'interno dello stesso Stato

- Con il termine giurisdizione ordinaria si è soliti indicare l'attività di quegli organi, denominati appunto giudici ordinari, i quali possono conoscere la generalità delle controversie tra qualunque soggetto ed intervenire a garanzia della generalità degli interessi tutelati dall'ordinamento. Nel caso italiano, essa trova la sua configurazione negli articoli 2907 del codice civile e nell'articolo 1 del codice di procedura civile vigenti, che la indicano come tutela giurisdizionale dei diritti e ne affidano l'esercizio ai giudici ordinari

- la diversità delle posizioni giuridiche cui lo Stato presta tutela ha fatto ben presto palese l'esigenza di organi diversi, esercenti la giurisdizione ma non rientranti tra i giudici ordinari, che risolvessero le controversie secondo regole differenti da quelle applicate nella giurisdizione ordinaria. Questa giurisdizione è comunemente definita speciale, appunto in base al fatto che essa, pur facendo parte della giurisdizione come sopra identificata, deroga da quella ordinaria.

## Giurisdizione ordinaria

- inizialmente il legislatore optò per il principio della giurisdizione unica: con la legge 20/03/1865, n.°2248, Allegato E, lo Stato italiano abolì tutti gli organi della giurisdizione amministrativa, devolvendo alla giurisdizione ordinaria “*tutte le materie in cui si faccia questione d’un diritto civile o politico*”, apprestando per le altre posizioni giuridiche soggettive solo una tutela in via amministrativa.

## Giurisdizioni speciali

- già alcuni anni dopo, con la legge del 31 marzo 1889, n.5992, fu istituita la IV sezione del Consiglio di Stato, alla quale fu attribuita la giurisdizione speciale sulle controversie tra privati e pubblica amministrazione. Tale giurisdizione amministrativa era individuata in base alla posizione giuridica fatta valere, cioè l'interesse legittimo, diverso dal diritto soggettivo che era l'oggetto della giurisdizione ordinaria, anche se poi negli anni le si affidarono anche specifiche controversie tra privati e p.a. su diritti soggettivi. Conseguenza di tale distinzione, anche gli effetti della pronuncia dei due organi giurisdizionali erano differenti: infatti al giudice speciale era concesso di annullare l'atto amministrativo, ipotesi negata al giudice ordinario.



## Giurisdizione e Costituzione

- L'articolo 102 enuncia perentoriamente che *“la funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari”* ed, al comma secondo, *“non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali”*.

- il successivo articolo 103 smentisce tale disposizione, individuando il Consiglio di Stato e gli altri organi di giustizia amministrativa, la Corte dei Conti ed i tribunali militari come organi avente giurisdizione nelle materie indicate dalla stessa Costituzione.

- Nessuno dei 139 articoli della Costituzione prevede la giurisdizione speciale in materia tributaria.
- Ci si aspetterebbe pertanto che la giurisdizione in materia tributaria sia devoluta al giudice ordinario

## La VI disposizione transitoria e finale

- Un'ulteriore previsione costituzionale in tema di giurisdizione speciale è contenuta nella VI Disposizione Transitoria, che prevede che *“entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si provvede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente presenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei Conti e dei Tribunali Militari”*.

- La norma, di carattere transitorio, parla di «revisione»: ma cosa si intende per revisione?
- I Costituenti volevano porre un termine per far rientrare le giurisdizioni speciali «extra-costituzione» nella giurisdizione ordinaria?

- Una prima tesi, prendendo le mosse dal fatto che il legislatore costituente ha previsto espressamente come *giurisdizioni* speciali solo quelle indicate nell'articolo 103 (Consiglio di Stato, Corte dei Conti, Tribunali militari), ha ritenuto che la VI disposizione transitoria imponesse al legislatore ordinario di scegliere, nel termine di cinque anni, se sopprimere tutte le altre giurisdizioni speciali preesistenti, ovvero se trasformarle in sezioni specializzate della giurisdizione ordinaria, ai sensi dell'articolo 102, comma secondo.

- Una seconda teoria, invece, argomentando che la Costituzione vieta di istituire giudici speciali, ma obbliga a revisionare quelli preesistenti, asseriva che il legislatore ordinario, ferma restando la loro natura di giurisdizioni speciali, dovesse apprestare un “riordino tecnico” delle suddette giurisdizioni, ovvero adeguarle alle mutate esigenze ed ai principi costituzionali in tema di esercizio della funzione giurisdizionale.

## L'interpretazione della Corte Costituzionale

- Secondo una ormai consolidata interpretazione della Corte, la VI disposizione transitoria, nell'imporre al legislatore la revisione delle giurisdizioni speciali, seppur non menzionate nell'articolo 103, non postula affatto la soppressione delle stesse, mediante il loro annullamento nella giurisdizione ordinaria, ma richiede che il legislatore intervenga al fine di modificarne *“funzionamento e struttura”*, *“con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione”*, cioè ai principi del giudice naturale e precostituito per legge (art. 25), del diritto di difesa in giudizio (art. 24), della soggezione dei giudici alla legge (art. 101), dell'indipendenza degli organi giurisdizionali da ogni altro potere (art. 104).



- Il compito di assicurare, nel nostro ordinamento, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni, al fine di evitare o risolvere eventuali conflitti tra esse, è affidato alla Suprema Corte di Cassazione dall'articolo 65 dell'ordinamento giudiziario (R. D. 30/01/1941 n.°12) e, indirettamente, dall'articolo 111, ultimo comma, della Costituzione

Prof. Marco Cedro - 2016. E'  
vietata la riproduzione, la  
pubblicazione, la divulgazione e  
l'uso, a qualunque titolo, senza  
autorizzazione dell'autore.

- L'esigenza di apprestare tutela alle posizioni giuridiche soggettive dei cittadini anche di fronte alle pretese tributarie dello Stato, unita alla particolarità dell'attività impositiva e dalla sua enorme importanza, hanno reso necessaria, fin dai primi anni di esistenza dello Stato, l'istituzione di apposite istanze.
- La natura e l'attività di tali organi, inizialmente, non apparvero in modo chiaro come espressione della funzione giurisdizionale o amministrativa, tanto che si preferì parlare di contenzioso tributario e non di giurisdizione.

## Cosa pensa la Corte

Il primo intervento della Corte fu clamoroso: al fine di evitare una dichiarazione d'incostituzionalità delle commissioni tributarie, sulla base del fatto che non era garantita l'imparzialità dell'organo giudicante, la Corte, con le sentenze n.° 6 e n.° 10 del 1969, ne dichiarò la natura di organi amministrativi e non giurisdizionali.

- Il legislatore comprese la portata dell'eventuale dichiarazione di illegittimità e si giunse quindi alla legge delega per la riforma del contenzioso tributario (legge 9/10/1971 n.°825), seguita dal D.Lgs. 632/1972. Tale complesso normativo assicurava la natura giurisdizionale delle commissioni, certificato dalla sentenza della Corte Costituzionale n.°287/1974, ed inoltre snelliva il precedente sistema di tutela.

## La giurisdizione tributaria oggi: una soluzione accettabile?

- Il processo tributario devoluto ai giudici speciali tributari è disciplinato dal D.Lgs. N. 546 del 1992, più volte emendato e modificato.
- L'accesso alla giurisdizione speciale è subordinato all'impugnazione di specifici atti impositivi predeterminati dalla legge

- Per le controversie non rientranti tra quelle devolute alle commissioni, l'articolo 9 del C.p.c. sancisce la giurisdizione del giudice ordinario, e precisamente del Tribunale
- Inoltre, come vedremo, la necessità di proporre impugnazione solo nei confronti di alcuni atti, consente di agire davanti ai Tribunali Amministrativi Regionali

Un processo tributario o tanti processi tributari?

- Astrattamente, cause tributarie possono essere discusse davanti tre diversi giudici (Tribunali, Tar, Commissioni Tributarie)
- Ognuno di questi tre giudici applicherà le disposizioni processuali proprie, che sono diverse da quelle degli altri giudici

- Per «Diritto Processuale Tributario» si intende si intende l'insieme delle disposizioni che regolano il processo davanti le Commissioni Tributarie, che sono gli organi speciali che si occupano della gran parte (ma non di tutte) delle controversie di natura tributaria



## Commissioni Tributarie

- Le Commissioni Tributarie si dividono in Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali
- Le Commissioni Tributarie Provinciali sono il giudice di primo grado e sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, ovvero degli enti locali ovvero degli Agenti della Riscossione che hanno sede nella loro circoscrizione provinciale.
- Le Commissioni Tributarie Regionali sono il giudice di secondo grado e sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle Commissioni Tributarie Provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione.

Prof. Marco Cedro - 2016. E'  
vietata la riproduzione, la  
pubblicazione, la divulgazione e  
l'uso, a qualunque titolo, senza  
autorizzazione dell'autore.

## Breve schema di funzionamento delle CT

- A capo di ogni Commissione è posto un Presidente ed un insieme di giudici selezionati e scelti dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT), organo di autogoverno della magistratura tributaria (simile al CSM, ma non previsto dalla Costituzione).
- Presso ciascuna commissione è presente un Ufficio di Segreteria a cui è preposto un direttore, con il compito di supportare l'attività giurisdizionale. I segretari svolgono le stesse funzioni svolte dai Cancellieri nei Tribunali ordinari
- Gli Uffici di Segreteria delle Commissioni tributarie sono coordinate dalla Direzione della giustizia tributaria (DGT), del Dipartimento delle Finanze presso il Ministero dell'economia e delle finanze (MEF). Il MEF però è lo stesso soggetto che «controlla» (e dirige) le Agenzie fiscali...

Prof. Marco Cedro - 2016. E'  
vietata la riproduzione, la  
pubblicazione, la divulgazione e  
l'uso, a qualunque titolo, senza  
autorizzazione dell'autore.

Chi sono i giudici tributari?

- La disciplina ed il reclutamento dei giudici tributari è prevista dal D.Lgs. 545/92.

Prof. Marco Cedro - 2016. E'  
vietata la riproduzione, la  
pubblicazione, la divulgazione e  
l'uso, a qualunque titolo, senza  
autorizzazione dell'autore.

## Giudici professionali o onorari

- In Italia, i giudici (di qualsiasi tipo) accedono all'incarico mediante concorso pubblico
- Tuttavia, bisogna distinguere tra concorsi per esami, per titoli o per titoli ed esami
- Inoltre, bisogna distinguere tra giudici professionali e giudici onorari

## Articolo 2

### In vigore dal 01/01/2016

### Modificato da: Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 156 Articolo 11

- 1. A ciascuna delle commissioni tributarie provinciali e regionali e' preposto un presidente che presiede anche la prima sezione. L'incarico ha durata quadriennale a decorrere dalla data di esercizio effettivo delle funzioni ed e' rinnovabile per una sola volta e per un uguale periodo, previa valutazione positiva da parte del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria dell'attivita' svolta nel primo triennio del quadriennio iniziale. Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria stabilisce con proprio regolamento il procedimento e le modalita' di tale valutazione, garantendo la previa interlocuzione con l'interessato. Il Presidente non puo' essere nominato tra soggetti che raggiungeranno l'età pensionabile entro i quattro anni successivi alla nomina.
- 1-bis. A seguito di valutazione negativa da parte del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e comunque all'esito dell'ottavo anno di esercizio delle funzioni di cui al comma 1, il giudice tributario e' riassegnato a sua richiesta, salvo tramutamento all'esercizio di funzioni analoghe o diverse all'incarico di presidente di sezione nella commissione tributaria a cui era preposto ovvero in quella di precedente provenienza.
- 2. Il presidente della commissione, in caso di assenza o di impedimento, e' sostituito nelle funzioni non giurisdizionali dal presidente di sezione con maggiore anzianita' nell'incarico subordinatamente d'età'.
- 3. Il presidente di commissione con oltre quindici sezioni puo' delegare sue attribuzioni non giurisdizionali ad uno o piu' presidenti di sezione con i criteri di cui al comma 2.
- 4. A ciascuna sezione e' assegnato un presidente, un vice- presidente e non meno di quattro giudici tributari.
- 5. Ogni collegio giudicante e' presieduto dal presidente della sezione o dal vicepresidente e giudica con numero invariabile di tre votanti.
- 6. Se in una sezione mancano i componenti necessari per costituire il collegio giudicante, il presidente della commissione designa i componenti di altre sezioni.

Prof. Marco Cedro - 2016. E' vietata la riproduzione, la pubblicazione, la divulgazione e l'uso, a qualunque titolo, senza autorizzazione dell'autore.

## Art. 4

I giudici delle commissioni tributarie provinciali sono nominati tra:

- a) i magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili, in servizio o a riposo, e gli avvocati e procuratori dello Stato, a riposo;
- b) i dipendenti civili dello Stato, o di altre amministrazioni pubbliche in servizio o a riposo che hanno prestato servizio per almeno dieci anni, di cui almeno due in una qualifica alla quale si accede con la laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o altra equipollente;
- c) gli ufficiali della Guardia di finanza cessati dalla posizione di servizio permanente effettivo prestato per almeno dieci anni;
- d) coloro che sono iscritti negli albi dei ragionieri e dei periti commerciali ed hanno esercitato per almeno dieci anni le rispettive professioni;
- e) coloro che, in possesso del titolo di studio ed in qualità di ragionieri o periti commerciali, hanno svolto per almeno dieci anni, alle dipendenze di terzi, attività nelle materie tributarie ed amministrativo-contabili;
- f) coloro che sono iscritti nel ruolo o nel registro dei revisori ufficiali dei conti o dei revisori contabili, ed hanno svolto almeno cinque anni di attività;
- g) coloro che hanno conseguito l'abilitazione all'insegnamento in materie giuridiche, economiche o tecnico-ragionieristiche ed esercitato per almeno cinque anni attività di insegnamento; coloro che hanno conseguito da almeno due anni il diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio; gli iscritti negli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei periti edili, dei periti industriali, dei dottori in agraria, degli agronomi e dei periti agrari che hanno esercitato per almeno dieci anni le rispettive professioni.

## Art. 6

I giudici delle commissioni tributarie regionali sono nominati tra:

- a) i magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili, in servizio o a riposo e gli avvocati e procuratori dello Stato, a riposo;
- b) i docenti di ruolo universitari o delle scuole secondarie di secondo grado ed i ricercatori in materie giuridiche, economiche e tecnico-ragionieristiche, in servizio o a riposo;
- c) i dipendenti civili dello Stato o di altre amministrazioni pubbliche, in servizio o a riposo, in possesso di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o altra equipollente, che hanno prestato servizio per almeno dieci anni in qualifiche per le quali e' richiesta una di tali lauree;
- d) gli ufficiali superiori o generali della Guardia di finanza cessati dalla posizione di servizio permanente effettivo;
- e) gli ispettori del Servizio centrale degli ispettori tributari cessati dall'incarico dopo almeno sette anni di servizio;
- f) i notai e coloro che sono iscritti negli albi professionali degli avvocati e procuratori o dei dottori commercialisti ed hanno esercitato per almeno dieci anni le rispettive professioni;
- g) coloro che sono stati iscritti negli albi professionali indicati nella lettera f) o dei ragionieri e dei periti commerciali ed hanno esercitato attività di amministratori, sindaci, dirigenti in società di capitali o di revisori di conti.

Prof. Marco Cedro - 2016. E'  
vietata la riproduzione, la  
pubblicazione, la divulgazione e  
l'uso, a qualunque titolo, senza  
autorizzazione dell'autore.

## Art. 7

Requisiti generali.

In vigore dal 01/01/2016 Modificato da: Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 156 Articolo 11

I componenti delle commissioni tributarie debbono:

- a) essere cittadini italiani;
- b) avere l'esercizio dei diritti civili e politici;
- c) non aver riportato condanne per delitti comuni non colposi o per contravvenzioni a pena detentiva o per reati tributari e non essere stati sottoposti a misure di prevenzione o di sicurezza;
- d) non avere superato, alla data di scadenza del termine stabilito nel bando di concorso per la presentazione della domanda di ammissione, settantadue anni di età;
- e) avere idoneità fisica e psichica;
- e-bis) essere muniti di laurea magistrale o quadriennale in materie giuridiche o economico-aziendalistiche



## Art. 8

- Non possono essere componenti di commissione tributaria provinciale i coniugi, i conviventi o i parenti fino al secondo grado o gli affini in primo grado di coloro che, iscritti in albi professionali, esercitano, anche in forma non individuale, le attività individuate nella lettera i) del comma 1 nella regione e nelle province confinanti con la predetta regione dove ha sede la commissione tributaria provinciale. Non possono, altresì, essere componenti delle commissioni tributarie regionali i coniugi, i conviventi o i parenti fino al secondo grado o gli affini in primo grado di coloro che, iscritti in albi professionali, esercitano, anche in forma non individuale, le attività individuate nella lettera i) del comma 1 nella regione dove ha sede la commissione tributaria regionale ovvero nelle regioni con essa confinanti. All'accertamento della sussistenza delle cause di incompatibilità previste nei periodi che precedono provvede il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria.
- Non possono essere componenti dello stesso collegio giudicante i coniugi, i conviventi, nonché i parenti ed affini entro il quarto grado.

## Art. 8

- Non possono essere giudici tributari coloro che in qualsiasi forma, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione, direttamente o attraverso forme associative, esercitano l'attività di consulenza tributaria, detengono le scritture contabili e redigono i bilanci, ovvero svolgono attività di consulenza, assistenza o di rappresentanza, a qualsiasi titolo e anche nelle controversie di carattere tributario, di contribuenti singoli o associazioni di contribuenti, di società di riscossione dei tributi o di altri enti impositori

## Art. 9 : reclutamento

- 1. I componenti delle commissioni tributarie immessi per la prima volta nel ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 40, della legge 12 novembre 2011, n. 183, sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze, previa deliberazione del consiglio di presidenza, secondo l'ordine di collocazione negli elenchi previsti nel comma 2. In ogni altro caso alla nomina dei componenti di commissione tributaria si provvede con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.
- 2. Il consiglio di presidenza procede alle deliberazioni di cui al comma 1 sulla base di elenchi formati relativamente ad ogni commissione tributaria e comprendenti tutti gli appartenenti alle categorie indicate negli articoli 3, 4 e 5 per il posto da conferire che hanno comunicato la propria disponibilita' all'incarico e sono in possesso dei requisiti prescritti.
- 2-bis. Per le commissioni tributarie regionali i posti da conferire sono attribuiti in modo da assicurare progressivamente la presenza in tali commissioni di due terzi dei giudici selezionati tra i magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili, in servizio o a riposo, ovvero gli avvocati dello Stato, a riposo

Prof. Marco Cedro - 2016. E'  
vietata la riproduzione, la  
pubblicazione, la divulgazione e  
l'uso, a qualunque titolo, senza  
autorizzazione dell'autore.

- Quindi i giudici tributari sono giudici «onorari» (o «non professionali», ossia che non svolgono esclusivamente tale attività), scelti per concorso esclusivamente per titoli, non necessariamente dotati di specifica competenza in ambito tributario

## Applicabilità norme c.p.c.

- L'art. 1, comma secondo, dispone che 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

Quindi i giudici tributari:

- 1) In primo luogo, applicano le norme del D.Lgs. 546/92, che assumono la qualifica di «norma speciale»
- 2) Solo in mancanza di specifiche norme del Decreto 546, possono utilizzare quelle del c.p.c..
- 3) Attenzione: le norme del c.p.c. possono essere usate solo in presenza di due distinte condizioni: a) mancanza di specifiche norme del Decreto 546/92; b) compatibilità delle norme del c.p.c. al «sistema» del Decreto

- Il doppio vincolo (assenza di norme specifiche – compatibilità norme c.p.c. al «sistema») rende molto complicata l'applicazione delle norme processuali civilistiche al processo tributario

## Quale spazio per gli altri giudici

- Il punto fondamentale da cui partire non può che essere la nostra Costituzione, che al riguardo pone un precetto alquanto chiaro all'articolo 24: *“tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi.”* Tale norma impone all'ordinamento di garantire, in ogni caso, che un soggetto, lamentante una lesione ad una propria posizione giuridica rilevante per il diritto, abbia la possibilità di rivolgersi ad un'istanza giurisdizionale, sia essa ordinaria o speciale.



- A tali duplice esigenze provvedeva l'articolo 9 del Codice di Procedura Civile. Esso prevedeva infatti la giurisdizione generale del giudice ordinario in materia di "imposte e tasse", incardinando la competenza esclusiva sul tribunale. Dunque, ogni controversia in materia, non demandata dalle successive leggi speciali alle commissioni, rientra nella giurisdizione ordinaria, purché naturalmente ne rispetti i presupposti.

## Art. 2 del D.Lgs. 546/92

- 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 addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica

Prof. Marco Cedro - 2016. E'  
vietata la riproduzione, la  
pubblicazione, la divulgazione e  
l'uso, a qualunque titolo, senza  
autorizzazione dell'autore.

- 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 addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio.

- 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 addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio.

- 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 addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio.

- non rientrano nella giurisdizione delle commissioni le controversie circa la ripetizione d'indebito qualora l'amministrazione abbia provveduto a riconoscere il diritto al rimborso e dunque non sorgano questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria. Tali controversie, secondo la Cassazione, sono proponibili davanti l'autorità giudiziaria ordinaria

- Ad esempio, la Cassazione, con sentenza n.° 9067 del 6/6/2003, ha rimarcato l'estraneità al giudice tributario delle controversie tra locatore e conduttore circa l'assoggettamento ad imposizione, quando non venga convenuta l'amministrazione procedente, in quanto oggetto della lite non è il rapporto tributario, conoscibile dal giudice comune in via incidentale, ma il rapporto intercorrente tra i due soggetti del contratto

- Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le **controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento** e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica



## Art. 491 c.p.c.

- Salva l'ipotesi prevista nell'articolo 502, l'espropriazione forzata si inizia col pignoramento
- Quindi gli atti cautelari e non espropriativi successivi alla cartella di pagamento rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario (giudice dell'esecuzione)
- L'eccezione indicata dalla norma in commento di cui all'art. 502 si riferisce all'esecuzione sui beni mobili garantiti da pegno o, eccezionalmente, da ipoteca. In questi casi, non è necessario il pignoramento poiché i beni, per effetto della garanzia che grava su di essi, sono già sottratti alla disponibilità del debitore e destinati alla soddisfazione del credito.

## Cosa dice la Cassazione

- Ipotesi del «fermo di beni mobili registrati»: si tratta di un provvedimento successivo alla notifica della **cartella** ma avente carattere cautelare
- Pertanto, se ha ad oggetto debiti tributari, è giurisdizione della Commissione; in caso contrario, del giudice ordinario

- Bisogna notare che la *clausola generale* è basata sullo sfuggevole concetto di tributo, sulla cui definizione la dottrina non pare avere raggiunto l'univocità.
- Ancora, lo scarno enunciato del testo legislativo del 2002 non ha previsto alcuna modifica degli articoli 10 e 19, contenenti i cosiddetti limiti interni alla giurisdizione

## Tributo

- In ogni caso, per determinare il concetto di tributo si può fare riferimento alla giurisprudenza costituzionale, la quale, intervenendo in materia di ammissione di referendum ai sensi dell'articolo 75 della Costituzione, ha individuato il contenuto delle *leggi tributarie*. La Corte ha indicato come gli elementi che connoterebbero tale legislazione siano “*l'ablazione di somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico, e dalla loro destinazione allo scopo di apprestare mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente medesimo.*” Dunque, i tributi consisterebbero in un prelievo autoritativo di ricchezza dell'individuo, e dalla sua destinazione a copertura delle spese pubbliche (Corte Costituzionale, sentenza n.° 11 del 11/1/1995).

- Da più parti si è osservato che la nuova formulazione dell'articolo 2 avrebbe potuto comportare l'estensione della giurisdizione tributaria fino a renderla *generale*, ovvero che ad essa fossero devolute tutte le controversie riconducibili a “tributi di ogni genere e specie”, anche se sorte tra soggetti privati ovvero a seguito di qualunque attività riferibile ad un rapporto tributario.
- Tuttavia, per aversi tale effetto sarebbe stato necessario che il legislatore avesse eliminato anche i limiti interni alla giurisdizione, dando segno di considerare la giurisdizione tributaria alla stessa stregua di quella ordinaria o amministrativa, fino a giungere alla creazione di un giudice unico del rapporto tributario.
- Invece la permanenza degli articoli 10 e 19 del Decreto impone che la controversia, per essere devoluta al giudice tributario, sorga tra il ricorrente ed uno dei soggetti ed a seguito della notifica di uno degli atti impugnabili. Dunque la giurisdizione delle commissioni non può essere qualificata come generale, in quanto ad essa non è devoluta ogni tipo di controversia riconducibile ad una determinata materia, ma solo alcune, esplicitamente previste.

Prof. Marco Cedro - 2016. E' vietata la riproduzione, la pubblicazione, la divulgazione e l'uso, a qualunque titolo, senza autorizzazione dell'autore.

- La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 64/2008, ha dichiarato costituzionalmente illegittimo il richiamo che l'art. 2 faceva al Cosap (canone di occupazione spazi ed aree pubbliche) in quanto per la Corte non ha natura tributaria ma di corrispettivo

## Il compito «nomofilattico» delle Sezioni Unite

- Ai sensi dell'art. 374 c.p.c., le Sezioni Unite della Cassazione decidono le questioni di particolare importanza in modo definitivo, risolvendo i contrasti giurisprudenziali.
- il primo presidente può disporre che la Corte pronunci a sezioni unite sui ricorsi che presentano una questione di diritto già decisa in senso difforme dalle sezioni semplici, e su quelli che presentano una questione di massima di particolare importanza

## Lite tra sostituto e sostituito

- Sono due soggetti privati anche se la questione attiene al pagamento del tributo
- Le Sezioni Unite hanno detto che rientra tra le controversie devolute alle Commissioni (2 luglio 2008 n. 18034; **26 giugno 2009 n. 15047**)
- Le stesse Sezioni Unite, con la sentenza n. **15031 del 26 giugno 2009**, dicono esattamente l'opposto. Idem S.U. 9654/12 e 14302/13



- Tra gli «accessori» vi sono tutti gli elementi e le pretese che traggono origine direttamente dai tributi, come i diritti di riscossione, le spese di notifica, la condanna alle spese nel processo tributario (S.U. 14554/2015)

- L'articolo 2 considerava, dal 2001, interni alla giurisdizione delle commissioni anche “ nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio”
- Oggi, dopo gli interventi della Corte Costituzionale, l'art. 2 parla di «le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché' gli interessi e ogni altro accessorio»

- La modifica è intervenuta dopo la sentenza della Corte Costituzionale n 130/2008, ha stabilito che alcune sanzioni (tra le quali, quelle per l'assunzione di lavoratori in nero), seppur «irrogate da Uffici finanziari», non rientrano nella materia tributaria e pertanto non possono essere devoluti alle Commissioni, pena la violazione della VI disposizione transitoria.

Il discrimine con le altre giurisdizioni è il  
tributo

- Secondo le Sezioni Unite, il discrimine tra giurisdizione amministrativa o ordinaria da un lato e giurisdizione tributaria dall'altro è solo ed esclusivamente la natura tributaria dell'atto (in tema di rateazione di debiti tributari, non concessa al contribuente dall'Agente della riscossione per motivi non tributari previsti dalla legge, S.U. 15647/2010)

- Se si lamenta il «cattivo o scorretto uso del potere», si ha la lesione di un «interesse legittimo» e pertanto la giurisdizione è del TAR; se invece si contesta l'esistenza stessa del potere, la lesione ha ad oggetto un diritto, spetta al giudice tributario (S.U. 18327/2010)

## Il secondo comma dell'art. 2

Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori 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 controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni

## Le controversie catastali

- Si tratta di controversie «prodromiche» alla determinazione dei tributi (IRPEF – Imposta di Registro – Imposta di successione)
- L'attribuzione alle CT è data dalla natura intrinseca di tali controversie e dal legame con la successiva applicazione del tributo

## Il terzo comma dell'art. 2

- Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio



## Questioni incidentali

- Le «questioni incidentali» sono le questioni che, pur non essendo «tributarie» devono essere risolte per poter decidere se si deve applicare o meno il tributo
- Si tratta, per l'appunto, di una questione che deve essere risolta «prima» della principale

- Esempio: per poter decidere se si applica o meno l'imposta di registro sulla compravendita di un immobile, dobbiamo prima capire se si tratta di una compravendita o di una donazione
- Per determinare se si ha un «reddito di lavoro dipendente» è necessario accertare se sussista un rapporto di lavoro dipendente

- Si tratta di questioni che normalmente rientrerebbero nella giurisdizione di altro giudice (normalmente, il giudice ordinario)
- Ma sospendere il processo tributario nell'attesa della sentenza definitiva del giudice ordinario significherebbe: a) ingolfare i tribunali; b) attendere anni

- Allora si stabilisce che il giudice tributario possa decidere una questione che astrattamente non rientrerebbe nella sua giurisdizione, ma che è necessario decidere per statuire sul tributo
- La «pronunzia incidentale» ha effetto solo nello specifico giudizio tributario e non ha alcun effetto all'esterno di tale giudizio (e neppure in altri giudizi tributari)

- Esulano dalla giurisdizione incidentale la querela di falso e le controversie sullo stato e la capacità delle persone
- Si tratta di controversie di particolare importanza, che investono profili relevantissimi nel mondo del diritto (la fede pubblica, la capacità giuridica e di agire)

- In questi casi, se il giudice tributario ritiene che sia necessario decidere prima queste questioni, deve sospendere il processo in attesa che il tribunale ordinario decida con sentenza passata in autorità di cosa giudicata

Prof. Marco Cedro - 2016. E'  
vietata la riproduzione, la  
pubblicazione, la divulgazione e  
l'uso, a qualunque titolo, senza  
autorizzazione dell'autore.

- L'unica questione attinente alla capacità che può essere decisa dal giudice ordinario è quella della capacità di stare in giudizio nel processo tributario
- Questo perché la capacità di stare in giudizio in un determinato processo deve essere determinata in quel momento dal giudice che conduce il processo