

Ar2

Federico Sorrentino

**Gli oneri nel processo tributario
alla luce della giurisprudenza di legittimità**





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXX
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-3045-2

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: febbraio 2020

Indice

- 7 *Prefazione alla seconda edizione*
- 9 **Capitolo I**
Le premesse
- 1.1. Introduzione al tema, 9 – 1.2. Il processo e gli oneri, 10 – 1.3. Cenni sulla natura del giudizio tributario, 10 – 1.4. *Segue*: alcuni punti fermi, 12 – 1.5. *Segue*: impostazione dell'analisi, 17.
- 21 **Capitolo II**
Sull'onere della domanda
- 2.1. L'applicabilità degli artt. 99 e 112 c.p.c., 21 – 2.2. Domanda, pretesa, ricorso, motivo di ricorso, vizio dell'atto impugnato, 23 – 2.3. Individuazione della domanda in generale, 27 – 2.4. Domanda ed eccezione in senso sostanziale, 30 – 2.5. *Segue*: nei giudizi di impugnazione di atti impositivi, 35 – 2.6. *Segue*: nei giudizi sul diritto al rimborso, 44 – 2.7. *Segue*: nei giudizi di opposizione ad ingiunzione fiscale, 46 – 2.8. Domanda nuova e motivi aggiunti in primo grado, 50 – 2.9. Eccezioni e controeccezioni, 54 – 2.10. Interpretazione e qualificazione delle deduzioni delle parti, 56 – 2.11. Inammissibilità della domanda riconvenzionale, 57.
- 61 **Capitolo III**
Sull'onere dell'allegazione
- 3.1. Sulla sussistenza dell'onere dell'allegazione, 61 – 3.2. La qualificazione dei fatti da allegare, 68 – 3.3. L'allegazione dei fatti negativi, 74 – 3.4. L'allegazione dei fatti notori, 76 – 3.5. Mere difese, contestazioni, argomentazioni e prospettazioni, 78 – 3.6. Le affermazioni in diritto e il principio *iura novit curia*, 80 – 3.7. La tempestività nell'allegazione dei fatti, 83.
- 85 **Capitolo IV**
Sull'onere della prova
- 4.1. L'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 tra principio dispositivo e principio inquisitorio, 85 – 4.2. La prova dei fatti notori, 94 – 4.3. Gli argomenti di prova, 95 – 4.4. L'onere di ripartizione della prova ex art. 2697 c.c., 98 – 4.5. La regola di giudizio ex art. 2697 c.c., 100 – 4.6. *Segue*: nei giudizi di impugnazione di atti impositivi, 104 – 4.7. *Segue*: nei giudizi sul diritto al rimborso, 109 – 4.8. *Segue*: nei procedimenti di opposizione ad ingiunzione fiscale, 110 – 4.9. Il principio

di acquisizione della prova e del libero convincimento del giudice, 112 – 4.10. Il principio di non contestazione dei fatti, 114 – 4.11. Il principio di vicinanza della prova, 119 – 4.12. La prova documentale, 122 – 4.13. Le dichiarazioni extraprocessuali, 128 – 4.14. La prova dei fatti negativi, 132 – 4.15. Le presunzioni: in particolare le presunzioni legali assolute, 134 – 4.16. *Segue*: le presunzioni legali relative, 138 – 4.17. *Segue*: le presunzioni semplici, 141 – 4.18. *Segue*: le presunzioni semplicissime, 147.

149 **Capitolo V**
Sull'onere di impulso processuale

5.1. La sussistenza dell'onere di impulso processuale, 149 – 5.2. L'onere della notificazione, 150 – 5.3. L'onere della costituzione in giudizio, 157 – 5.4. Oneri connessi all'assunzione delle prove, 162 – 5.5. L'onere di prosecuzione o riassunzione del processo, 162.

167 **Capitolo VI**
Sull'onere di impugnazione

6.1. La sussistenza dell'onere di impugnazione (in particolare dell'onere dell'appello), 167 – 6.2. Sull'onere di specificazione dei motivi, 175 – 6.3. Sul divieto di proposizione di domande ed eccezioni nuove, 184 – 6.4. Sull'evoluzione della giurisprudenza civile in ordine alla qualificazione delle parti in appello, 187 – 6.5. L'onere di riproposizione delle questioni non accolte, 189 – 6.6. Sull'onere della prova in appello, 196 – 6.7. Il ricorso per Cassazione, 203 – 6.8. La revocazione, 207.

Prefazione alla seconda edizione

A distanza di diversi anni dalla prima edizione del presente lavoro (*Gli oneri nel processo tributario*, Roma, 2006) mi è parso necessario un suo aggiornamento, poiché tanti sono stati gli sviluppi e gli aggiustamenti dei vari istituti oggetto di analisi, soprattutto nella giurisprudenza di legittimità.

L'impostazione rimane però la stessa: offrire a chi si avvicina alla materia un sintetico quadro di base — prevalentemente (se non esclusivamente), come si è detto, alla luce della giurisprudenza di legittimità — di quelli che sono i principi fondamentali che regolano una controversia tributaria e che, quindi, ne condizionano l'esito.

Invero, attraverso l'analisi degli "oneri" posti a carico delle parti, così come desumibili dalla legge (e dall'interpretazione che ne è data), si può evincere quale sia la corretta impostazione da dare a una controversia tributaria, in tutte le fasi processuali (dalla formulazione del ricorso fino all'impugnazione in Cassazione).

A seconda dei casi, rispetto alla prima edizione, alcuni paragrafi sono stati solo aggiornati, per altri si è resa necessaria una completa revisione; infine per alcuni temi si è stati indotti ad inserirne altri ancora, sia pure sempre nel rispetto dell'esigenza di sintesi di cui si è detto.

Le premesse

1.1. Introduzione al tema

Negli ultimi decenni si è assistito ad un progressivo avvicinamento del processo tributario al processo civile. Le ragioni di tale avvicinamento sono da ricercarsi non solo nelle innovazioni normative introdotte dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in attuazione del principio e criterio direttivo contenuto nell'art. 30, comma 1, lettera g), della legge delega 30 dicembre 1991, n. 413⁽¹⁾, ma anche in una più pregnante attività della Suprema Corte di cassazione nell'opera di nomofilachia su tale materia in conseguenza della creazione della sezione tributaria, resa necessaria dalla abolizione della Commissione tributaria centrale e dal successivo maggior afflusso di ricorsi.

In tale contesto, principi generali sono stati dettati dallo Statuto dei diritti del contribuente, con riflessi indiretti anche su tematiche processuali.

A livello di fonte sovraordinata a quella primaria non può non menzionarsi la riforma dell'art. 111, primo e secondo comma, Cost. sui principi del giusto processo, della parità delle parti avanti al giudice e della ragionevole durata del processo medesimo, principi che devono informare anche il contenzioso tributario⁽²⁾.

Appare pertanto opportuna una riflessione sulle peculiarità del processo tributario, peculiarità prese in esame in questa sede attraverso la visuale rappresentata dagli istituti propri del diritto processuale civile, quali gli "oneri processuali", che interessano trasversalmente l'intero processo (civile o tributario che sia) in un intreccio con il diritto sostanziale, e dalla cui esatta impostazione spesso dipende l'esito stesso del giudizio. In tale ultima prospettiva balza evidente l'importanza del ruolo dell'onere della prova e quindi della corretta operatività della connessa regola di giudizio in caso di incertezza probatoria sui fatti dedotti dalle parti. Tanto più ciò è vero, quanto più il processo, come quello tributario, è un processo caratterizzato da una limitazione nella scelta dei mezzi di prova.

1. L'art. 30, comma 1, lettera g), della legge delega 30 dicembre 1991, n. 413 prevede il seguente principio e criterio direttivo: « adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile ».

2. Legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2.

È dunque dalla consapevolezza della descritta complessità che nasce l'idea della ricostruzione del processo tributario sotto l'angolo visuale degli "oneri processuali", che possono offrire — quanto meno in tesi — una chiave di lettura "di sistema", come tale, razionalizzante e semplificatrice.

1.2. Il processo e gli oneri

Il processo, e quindi anche il processo tributario, non è che lo strumento attraverso il quale il diritto sostanziale trova applicazione.

Tale strumento è regolato dal legislatore con norme dirette a disciplinarne ogni aspetto e momento, in modo da assicurarne il regolare svolgimento nel rispetto dei principi costituzionali in tema di diritto di difesa o di diritto al giusto processo, e, soprattutto, da garantire il soddisfacimento concreto dell'interesse delle parti.

La legge processuale prevede quindi una serie di oneri a carico delle parti, la cui osservanza è garantita dal giudice al fine di pervenire, in un termine ragionevole, alla definizione del procedimento.

In tale ambito l'"onere" non è altro che la limitazione posta dal legislatore alla libertà della parte di adire il giudice per fare valere una pretesa tutelata dall'ordinamento.

Il mancato rispetto degli oneri fissati dal legislatore, sotto vari aspetti e momenti processuali, determina conseguenze sfavorevoli per la parte onerata, anche con riguardo alla definizione stessa della lite: sia come preclusione dell'esame della lite nel merito quando l'onere riguardi aspetti meramente processuali, sia come regola sfavorevole per la decisione nel merito stesso.

In generale gli oneri processuali sono individuati nell'onere della domanda, nell'onere dell'allegazione, nell'onere della prova, nell'onere di impulso processuale e nell'onere di impugnazione.

1.3. Cenni sulla natura del giudizio tributario

Prima di passare all'analisi vera e propria degli oneri nel processo tributario, occorre ricordare, sia pure per cenni, quale sia l'ambito in cui detti istituti operano.

Sotto un profilo più generale e sistematico, inerente alla natura del giudizio tributario, va rilevato che si è a lungo dibattuto in ordine ad una assimilazione di tale tipo di giudizio al modello di azione di "annullamento di atti" ovvero al modello relativo all'"accertamento di rapporti". Più in particolare secondo una tradizionale distinzione, che privilegia la natura del provvedimento chiesto al giudice, il dibattito si è incentrato sulla ricon-

ducibilità del processo tributario alla “teoria costitutiva” (concezione del processo tributario come di puro annullamento) ovvero alla “teoria dichiarativa” (concezione del processo medesimo come processo sul rapporto obbligatorio).

Alla radice, invero, di incertezze normative e interpretative sul processo tributario sta la diversa visione sistematica dello stesso, la quale, a grandi linee, si sostanzia da una parte in quella vicina allo schema astratto del giudizio “amministrativo” (al quale, a seconda delle diverse sottolineature, sono riconducibili la definizione di giurisdizione di “annullamento di atti”, la “teoria costitutiva” del processo, il modello inquisitorio), dall’altra in quella vicina allo schema del processo ordinario di cognizione (al quale invece sono riconducibili la definizione di giurisdizione di “accertamento di rapporti”, la “teoria dichiarativa” del processo, il modello dispositivo) (3).

In realtà le diverse teorie processuali traggono origine da un diverso modo di concepire la stessa obbligazione tributaria in un intreccio quindi con il diritto sostanziale, che, nella materia tributaria, ha connotazioni spesso al confine tra il diritto pubblico e il diritto privato. In definitiva il tutto sembra ruotare intorno al ruolo dell’accertamento (da parte degli organi ispettivi dell’amministrazione finanziaria) nella nascita dell’obbligazione tributaria. In particolare, nella ricerca di elementi decisivi per la ricostruzione del sistema, nelle teorie dichiarative il baricentro viene spostato a monte, sul momento genetico dell’obbligazione e quindi sulla legge e sul verificarsi del presupposto in essa previsto, attribuendosi all’atto accertativo dell’amministrazione finanziaria una mera funzione liquidatoria, vincolata, a fronte quindi del diritto soggettivo del contribuente alla giusta imposizione; nelle teorie costitutive, invece, si pone l’accento sull’aspetto pubblicistico dell’attività accertativa impositiva, e quindi sui poteri di supremazia dell’amministrazione finanziaria sul contribuente, titolare di un interesse legittimo, sì che la nascita dell’obbligazione tributaria viene ricondotta propriamente all’avviso di accertamento (4).

3. È pressoché impossibile rendere conto con esaustività degli autori che si sono occupati del tema, con sottolineature diverse e diversificazioni anche significative; senz’altro vicini alla teoria costitutiva, tra gli altri, cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, pag. 384; GLENDI, *Processo tributario*, in *Enc. giur.*, XXV, Roma, 1991, pag. 3; TESAURO, *Processo tributario*, in *Noviss. dig. it.*, Appendice, V, 1984, pag. 1404; MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1979, pag. 252. Vicini alla teoria dichiarativa, tra gli altri, più di recente cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005, pag. 142 e ss.; LUPI, *Diritto tributario*, Milano, 2000, pag. 292; BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.-sez. comm.*, vol. X, Torino, 1994, pag. 296 e ss. Per una recente ricostruzione sintetica delle diverse teorie si rimanda a CONSOLO, *Processo e accertamento tra responsabilità contributiva e debito tributario*, in *Riv. dir. proc.* 2000, pag. 1035, nonché da ultimo a CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, pag. 10, nota 17. “Convergenze e divergenze” tra le due teorie sono altresì riportate in TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2002, pag. 87 e ss.

4. GALLO, *Verso un “giusto processo” tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, pag. 14, considera invece “definitivamente superate” le tesi che ritengono oggetto della tutela giurisdizionale un interesse legittimo e,

Da tali diverse impostazioni sono derivate le incertezze sul modo di concepire il processo tributario, cui si è accennato. Infatti, a seconda dell'impostazione o visione del processo tributario in ordine ad una sua assimilazione all'uno o all'altro schema processuale discendono molteplici corollari con riguardo alla definizione della "domanda" (e quindi all'individuazione del *petitum*, della *causa petendi*, e quindi dell'"oggetto" della domanda medesima), con riflessi sulla qualificazione dei fatti dedotti (come costitutivi ovvero impeditivi, modificativi o estintivi), nonché sull'onere della prova e (soprattutto con riferimento al regime previgente al d.lgs. n. 546 del 1992) sulla corretta applicazione del divieto dello *ius novorum* in appello. Come si vede la problematica ora esposta attraversa, in maniera diretta o indiretta, tutto il tema degli "oneri" che con la presente trattazione si va a tratteggiare.

Ed allora può innanzitutto rilevarsi che, alla base dei citati contrasti, vi è senza dubbio la mancanza di una elaborazione teorica del processo tributario come processo diverso e autonomo rispetto ai due diversi modelli procedurali che sono in concreto rappresentati, come si è detto, da un lato dal procedimento tipico della giurisdizione amministrativa e dall'altro da quello della giurisdizione ordinaria (sia pure in un'ottica di progressivo avvicinamento normativo del processo tributario a quest'ultimo).

Eppure, nel dibattito tra le diverse impostazioni della dottrina e dalle tracce delle rispettive tesi (tracce che si rinvergono anche nella disciplina positiva processuale), appare utile sottolineare alcuni elementi — ormai pacifici nella giurisprudenza di legittimità — dai quali si ritiene non potersi più prescindere per fare chiarezza sul tema in parola.

1.4. *Segue: alcuni punti fermi*

a) Per la giurisprudenza di legittimità il processo tributario, segnatamente il giudizio di impugnazione di atti impositivi, è un procedimento con caratteristiche del tutto particolari, definito come di "impugnazione-merito": l'impugnazione davanti al giudice tributario attribuisce a quest'ultimo la cognizione non solo dell'atto, come nelle ipotesi di "impugnazione-annullamento", orientate unicamente all'eliminazione dell'atto, ma anche del rapporto tributario nelle ipotesi dirette ad una decisione di merito sostitutiva dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria; tanto che il giudice che

perciò, un diritto soggettivo degradato dall'esercizio del potere di supremazia dell'amministrazione, dovendosi invece fare riferimento ad un "diritto soggettivo alla giusta imposizione", quale « diretto effetto dell'applicazione della legge tributaria e non dell'emissione di un atto impositivo ». Per una ricognizione delle diverse tesi in ordine alla discrezionalità nella fase di accertamento dell'amministrazione finanziaria si veda anche CIPOLLA, *Sulla configurabilità di profili discrezionali ed equitativi nell'accertamento e nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, pag. 174 e ss.

ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali, ma di carattere sostanziale non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria, e, operando una motivata valutazione "sostitutiva", eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte ⁽⁵⁾.

In altri termini il giudizio tributario è costruito, formalmente, come giudizio d'impugnazione dell'atto, ma tende all'accertamento sostanziale del rapporto, nel senso che l'atto è il "veicolo d'accesso" al giudizio di merito, al quale si perviene appunto per il tramite dell'impugnazione dell'atto, con la precisazione che al giudizio di merito sul rapporto non è dato pervenire quando ricorrono determinati vizi formali dell'atto (come ad es. l'incompetenza dell'Ufficio tributario, il difetto assoluto di motivazione, il vizio procedimentale per difetto di notifica dell'atto prodromico) in presenza dei quali il giudice deve arrestarsi alla invalidazione di esso, con ciò non omettendo affatto di esercitare la giurisdizione attribuitagli, ma anzi pienamente e correttamente esplicandola ⁽⁶⁾.

5. Cfr. Cass. n. 3309/2004, secondo cui: « L'impugnazione davanti al giudice tributario attribuisce a quest'ultimo la cognizione non solo dell'atto, come nelle ipotesi di "impugnazione-annullamento", orientate unicamente all'eliminazione dell'atto, ma anche del rapporto tributario, trattandosi di una cd. "impugnazione-merito", perché diretta alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva (nella specie) dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria, implicante per esso giudice di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dalle domande di parte; ne consegue che il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali, ma di carattere sostanziale (nella specie, incongruenza delle motivazioni e dei dati posti a base della pretesa dell'ufficio), non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria, e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte » (massima tratta dal CED della Cassazione); vedi in precedenza anche Cass. n. 4280/2001, in *Giur. imposte*, 2001, pag. 1235; cit. Cass. n. 16171/2000, in *Rass. Avv. Stato*, 2000, I, 5, pag. 338, con nota di DE FELICE. Nel senso che il giudice tributario è « ad un tempo giudice dell'atto e del rapporto »: Cass. S.U. n. 1507/1991, in *Boll. trib. inf.*, 1991, pag. 1203. La statuizione secondo cui il processo tributario non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito" è stata successivamente ribadita da: Cass. n. 28770/2005, in *Fisco*, 2006, pag. 1553; Cass. n. 15825/2006, in *Boll. trib. inform.*, 2007, pag. 458; Cass. n. 11212/2007; Cass. n. 25376/2008, in *Rass. trib.*, 2009 pag. 793, con nota di CASTALDI, Cass. n. 9774/2010; Cass. n. 13868/2010; Cass. n. 21789/2011; Cass. n. 13034/2012; Cass. n. 6918/2013, in *Corr. trib.*, 2013, pag. 1841, con nota di DONEDDU; Cass. n. 26157/2013; Cass. n. 19750/2014, in *Boll. trib. inform.*, 2015, pag. 944, con nota di CARMINEO; Cass. n. 24092/2014, in *Boll. trib. inform.*, 2016, pag. 779, con nota di CARMINEO; Cass. n. 13294/2016; Cass. n. 25629/2018 (in motivazione); Cass. n. 27560/2018.

6. In tal senso fin da Cass. S.U. n. 5782/1988, in *Rass. Avv. St.*, 1989, I, 6, pag. 304, secondo cui: « Il ricorso del contribuente, davanti alle commissioni tributarie, introduce un giudizio strutturato come impugnazione dell'atto impositivo, ma idoneo ad implicare, per il tramite del sindacato sulla legittimità sia formale che sostanziale del provvedimento, un accertamento ed una statuizione nel merito della pretesa dell'amministrazione; tale statuizione, peraltro, resta preclusa quando l'atto risulti affetto da vizi formali che ne determinino l'invalidità (come il difetto assoluto di motivazione, con riguardo all'accertamento di maggior valore, pur in difetto di un'espressa comminatoria di nullità), dovendo in questa ipotesi il giudice tributario limitarsi ad una pronuncia d'annullamento » (massima tratta dal CED della Cassazione); Cass. n. 3605/1990, in *Rass. trib.*, 1990, II, pag. 709, con nota di CIANI; Cass. S.U. n. 1918/1992, in *Foro it.* 1993, I, pag. 535, con nota di PARROTTA; Cass. S.U. n. 8/1993, in

Con particolare riferimento al vizio di motivazione dell'atto impositivo, il sindacato nel merito della controversia da parte del giudice è dunque precluso solo allorché tale vizio si sostanzia nel difetto assoluto della motivazione; fuori di tale ipotesi (e quindi nel caso in cui nella motivazione siano riscontrabili solo insufficienze o incongruenze) il giudice è tenuto ad operare un controllo della fondatezza della pretesa fiscale, con poteri quindi anche sostitutivi rispetto ad essa (nei limiti, ovviamente, del *thema decidendum* e del *thema probandum*, indicati dalle parti).

b) Anche la Corte costituzionale ha più volte avallato i riferiti approdi della giurisprudenza di legittimità sul punto. La Consulta, infatti, ha espressamente richiamato il principio « secondo cui il giudizio tributario è costruito, formalmente, come giudizio di impugnazione dell'atto, ma tende all'accertamento sostanziale del rapporto, nel senso che l'atto è il veicolo di accesso al giudizio di merito, al quale si perviene per il tramite dell'impugnazione dell'atto »; si è più in particolare riconosciuto che « l'impugnazione concerne quindi la legittimità formale e sostanziale del provvedimento con la precisazione, peraltro, che al giudizio di merito sul rapporto non è dato pervenire quando ricorrano determinati vizi formali dell'atto stesso, in presenza dei quali il giudice deve arrestarsi alla sua invalidazione » (7). Da tale impostazione la Consulta ha tratto la conseguenza, ritenuta conforme a Costituzione, secondo la quale il processo tributario, rispetto a quello civile o a quello amministrativo, gode di una « spiccata specificità » e « piena autonomia », non solo con riferimento all'organo giudicante, ma anche in relazione al « rapporto sostanziale oggetto del giudizio » (8).

c) In linea con tali sviluppi, parte della dottrina (9) ha avuto modo di evidenziare come lo stesso « capostipite delle teorie costitutive » (così viene definito Allorio, *n.d.r.*) aveva già ammesso che l'azione costitutiva del con-

Fisco, 1993, pag. 1658, con nota di THOMAS; Cass. n. 7548/1994, massima nel CED della Cassazione; Cass. n. 6471/1996, secondo cui: « Qualora l'ingiunzione emessa ai sensi del r.d. 12 aprile 1910, n. 639 venga annullata perché emessa in una situazione di carenza di potere, l'annullamento per tale vizio impone al giudice di arrestarsi all'invalidazione della stessa, senza che possa pervenire al giudizio di merito sul rapporto. L'ingiunzione, infatti, può costituire veicolo di accesso al giudizio sul rapporto se vengono contestati i presupposti di fatto della pretesa fatta valere con la ingiunzione medesima, non quando questa sia contestata anche o solo perché emessa o da autorità incompetente o in una situazione di carenza di potere e la sussistenza di tali vizi resti accertata, travolgendo la pronuncia di annullamento per tali vizi l'atto, senza che residui un qualche effetto, compreso quello processuale di dare accesso al giudizio sul rapporto » (massima tratta dal CED della Cassazione).

7. C. Cost. n. 365/1994 in *Giur. it.*, 1995, I, pag. 77, con nota di PAPALIA, e in *Fisco*, 1994, pag. 9475, con nota di SPAZIANI TESTA.

8. C. Cost. n. 53/1998, in *Giur. cost.*, 1998, pag. 632; C. Cost. n. 18/2000, in *Giur. cost.*, 2000, pag. 128, con note di MOSCHELLA, di FAZZALARI e di MARELLO. Si veda sul punto anche GLENDI, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, pag. 1753, secondo cui la teoria costitutiva, dall'Autore sostenuta, non risulterebbe incisa da tali pronunzie.

9. CONSOLO, *Processo e accertamento tra responsabilità contributiva e debito tributario*, in *Riv. dir. proc.* 2000, pag. 1041.

tribuyente potesse dar luogo non solo all'annullamento, ma eventualmente anche alla "riforma", con più idonea determinazione dell'atto impositivo, ammettendosi dunque anche una "sentenza sostitutiva" del contenuto dell'avviso di accertamento impugnato ⁽¹⁰⁾.

Conseguentemente, sfuggendo in definitiva il processo tributario ad un esatto inquadramento in uno dei due tradizionali modelli generali, si è ritenuto che al processo tributario possa attribuirsi un carattere "cumulativo" e dell'azione di annullamento e del riesame sostitutivo, ove rispettivamente si chieda al giudice « un sindacato invalidante oppure sostitutivo sulla fattispecie di accertamento » ⁽¹¹⁾.

d) Sul piano normativo, si è accentuato il controllo del giudice sulla legittimità formale dell'atto sotto il profilo della motivazione, come disposto prima dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, applicabile a tutti gli atti amministrativi e quindi anche agli atti evidenziati una pretesa tributaria nei confronti del contribuente ⁽¹²⁾, e poi, più specificamente in

10. Cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, pag. 384; *contra*, peraltro GLENDI, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, pag. 1766, secondo cui « le sentenze pronunciate dal giudice tributario non hanno alcun effetto sostitutivo rispetto alla normatività propria degli atti impugnati che ne formano oggetto, tant'è che la riscossione ed i rimborsi conseguono, non già direttamente dalle sentenze delle Commissioni, bensì attraverso la riattivazione della funzione dell'ufficio, mediante l'emanazione di appositi atti tipicamente amministrativi (iscrizione a ruolo; sgravi; rifiuti di rimborso ecc.), mentre ove la sentenza di annullamento sia dotata di valenza condannatoria, questa particolare valenza aggiuntiva non a caso necessita per la sua realizzazione attuativa di un completamento sostitutivo nell'ambito di un apposito giudizio di ottemperanza ».

11. CONSOLO, *Processo e accertamento tra responsabilità contributiva e debito tributario*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, pag. 1060 e ss. Nel riportare l'orientamento della Corte di cassazione e la tesi di Consolo, CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, pag. 10, nota 17, fa riferimento ad una "concezione sincretistica" del processo tributario, nella quale si cerca di conciliare i postulati della teoria dichiarativa con quelli della teoria costitutiva. Anche per TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2002, pag. 203, « la giurisprudenza segue un orientamento sincretistico ». Sempre in riferimento alla funzione di accertamento del rapporto e alla funzione di annullamento di atti, il processo tributario è stato inteso a "natura mista" da SCUFFI, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di Gilardi, Loi, Scuffi, Milano, 1997, pag. 6.

12. In tal senso: C. Cost. n. 112/2000, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II, pag. 872, con nota di SUCCIO e in *Riv. giur. trib.*, 2000, pag. 1017, con nota di SONCINI; Cass. n. 15638/2004, in *Foro it.* 2005, I, pag. 2100 — e sentenze ivi richiamate (Cass. n. 17356/2003; Cass. n. 3861/2002) —, secondo cui: « In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, anche nella cartella di pagamento il comune ha l'obbligo di chiarire, sia pure succintamente, le ragioni — intese come indicazione sia della mera causale che della motivazione vera e propria — dell'iscrizione nel ruolo dell'importo dovuto, in modo tale da consentire al contribuente un non eccessivamente difficoltoso esercizio del diritto di difesa. L'obbligo di una congrua, sufficiente ed intelligibile motivazione, infatti, non può essere riservato ai soli avvisi di accertamento della tassa (per i quali tale obbligo è ora espressamente sancito dall'art. 71, comma secondo bis, del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, comma aggiunto dall'art. 6 del d.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32), atteso che alla cartella di pagamento devono ritenersi comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (poi recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212), ponendosi una diversa interpretazione in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., tanto più quando tale

materia tributaria, dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (statuto del contribuente).

E tuttavia l'apprezzamento della congruità motivazionale va ragguagliato a seconda del tipo di atto oggetto di impugnazione — ad es. un atto impositivo ovvero un atto di riscossione ovvero ancora un atto di classamento ⁽¹³⁾ —, tenendo presente, come comune parametro di valutazione, l'idoneità dell'atto a consentire al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa ⁽¹⁴⁾.

cartella non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento » (massima tratta dal CED della Cassazione).

13. Si veda, in tema di classamento per microzona ex art. 1, comma 335, della legge n. 311 del 2004, Corte Cost. n. 249/2017, che nel superare i dubbi di costituzionalità su tale strumento, ha però evidenziato che « la natura e le modalità dell'operazione enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare; obbligo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, deve essere assolto in maniera rigorosa in modo tale da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento ». Si veda da ultimo Cass. n. 19810/2019, che, nel considerato in diritto, prima di richiamare detto obbligo motivazionale "rigoroso" in tema di riclassamento ex art. 1, comma 335, della legge n. 311 del 2004, ha distinto la motivazione in tema di procedura cd. DOCFA da quella necessaria quando l'Agenzia del territorio muta d'ufficio il classamento ad un'unità immobiliare che ne risulti già munita, in tale secondo caso affermando che « l'obbligo di motivazione assume una connotazione più ampia ».

14. Da ultimo, in tema di cartella Cass. n. 18224/2018, secondo cui: « La cartella esattoriale che rinvii ad altro atto costituente il presupposto dell'imposizione, senza indicarne gli estremi in modo esatto, può essere dichiarata nulla solo ove il contribuente dimostri che tale difetto di motivazione abbia pregiudicato il proprio diritto di difesa e non anche quando la limitazione di detto diritto debba ritenersi esclusa in virtù della puntuale contestazione, in sede di impugnazione della cartella, dei presupposti dell'imposizione. (Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto viziata la cartella di pagamento che indicava le ragioni della pretesa rinviando ad una comunicazione d'irregolarità non allegata e non comunicata previamente al contribuente) »; in tema di revoca di un'agevolazione fiscale, Cass. n. 2382/2018 (in *Boll. trib. inf.*, 2018, pag. 1023, con nota di ATUDI, *La motivazione dell'avviso di accertamento quale confine del processo tributario*), secondo cui: « In tema di agevolazioni fiscali, l'obbligo di idonea e completa motivazione dell'atto di revoca, previsto dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, è volto ad assicurare al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa nel giudizio di impugnazione, sicché l'Ufficio accertatore non può integrare il contenuto della detta motivazione in corso di causa. (Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha annullato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, con il quale erano state revocate le agevolazioni fiscali concesse ai sensi dell'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, in quanto nello stesso era solo indicato, quale motivo della revoca, che l'area oggetto della compravendita, al momento dell'acquisto, non era compresa in un piano urbanistico particolareggiato, e solo nel corso del giudizio per l'annullamento del suddetto atto impositivo, l'Amministrazione finanziaria aveva integrato la motivazione, deducendo l'insussistenza dei presupposti del regime agevolativo, in ragione dell'avvenuta realizzazione delle opere di urbanizzazione del terreno) »; in tema di avviso di liquidazione di imposta di registro, Cass. n. 11623/2017 (in *Fisco*, 2017, pag. 2283, con nota di BORGOLIO, *Obbligo di allegazione degli atti richiamati anche per l'avviso di revoca dell'agevolazione "prima casa"*), secondo cui « in tema di imposta di registro, ipotecaria e catastale, ex art. 52, comma 2-bis, del d.P.R. n. 131 del 1986, è nullo, per difetto di motivazione e conseguente illegittima compressione del diritto di difesa del contribuente, l'avviso di liquidazione di imposta ed irrogazione di sanzioni con il quale siano revocate le agevolazioni fiscali per l'acquisto della "prima casa", ove la motivazione dell'atto faccia riferimento a "controlli d'ufficio effettuati" e "risultanze della documentazione allegata agli atti", di fatto non allegati né precedentemente noti al contribuente o riprodotti nell'avviso stesso,

Sotto altro profilo l'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 si ritiene abbia accentuato il carattere dispositivo del processo tributario, in particolare essendosi espressamente previsto, quanto ai poteri istruttori del giudice, il limite dei "fatti dedotti dalle parti" (cfr. Cap. IV, § n. 1). Infatti, come già accennato, a seconda della misura ed entità degli oneri gravanti sulle parti rispetto ai poteri propri del giudice (che invece prescindono dagli oneri medesimi) si è soliti classificare il processo in due modelli: quello inquisitorio, ove prevalgono i poteri del giudice rispetto agli oneri processuali gravanti sulle parti, ovvero quello dispositivo, nel caso inverso di prevalenza degli oneri gravanti sulle parti rispetto ai poteri del giudice.

Alla luce di tale ultimo importante profilo il processo tributario sembra ormai da ritenersi più vicino al modello dispositivo. E senza dubbio, nello stesso senso, e cioè verso un rafforzamento del modello dispositivo, va letta la riforma di cui al d.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv. in l. 2 dicembre 2005, n. 248 (art. 3-bis, comma 5), con la quale è stato abrogato il comma 3 dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, che prevedeva, senza alcun limite predefinito rispetto agli oneri di allegazione dei fatti e della prova, la facoltà delle commissioni tributarie « di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione ».

1.5. *Segue*: impostazione dell'analisi

In conclusione, è da ritenere che il processo tributario abbia caratteristiche proprie, anche se per esigenze sistematiche si continua a fare riferimento ad una delle teorie sopra ricordate, pure ritenute "definitivamente superate" (15). In questa sede si è preferito seguire, nell'esposizione dei temi trattati, un'impostazione più vicina alla "teoria dichiarativa", per due principali ragioni: nella nascita della obbligazione tributaria appare preminente il ruolo della legge e non dell'accertamento dell'amministrazione, che è l'atto appunto che ne chiarisce la concreta sussistenza e portata in una determinata situazione di fatto, atto, oltretutto, non sempre necessario potendo il contribuente adempiere direttamente alle disposizioni normative; il processo tributario, sia pure strutturato come procedimento di impugnazione e quindi di annullamento di atti, ha o, *rectius*, può avere per oggetto il "rapporto obbligatorio" impositivo, con tendenziale assimilazione al processo "civile" ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 — al

atteso che l'obbligo di allegazione previsto dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, mira a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto ad un'attività di ricerca che comprimerebbe illegittimamente il suo diritto di difesa » (massime tratte dal CED della Cassazione).

15. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, pag. 537.

di là di alcune ipotesi da ritenersi eccezionali (si allude, come già accennato, ai pochi casi di pronunzie di tipo rescindente sull'atto impugnato, tipiche del processo amministrativo, per la sussistenza di radicali vizi formali o procedurali dall'atto impositivo) ⁽¹⁶⁾.

È pertanto in questa ottica o, meglio, secondo questa impostazione, propria dello schema processuale "civile", che saranno visti e presi in esame i singoli temi in parola, con la dovuta evidenziazione delle caratteristiche peculiari del processo tributario che da tale impostazione si discostano. Anzi, a ben vedere il tema degli oneri nel processo tributario già postula (o, se si preferisce, "tradisce") un'impostazione civilistica (piuttosto che quella pubblicistica o amministrativistica) del processo medesimo, se non altro come punto di partenza di ogni ragionamento al riguardo.

Ma va già anticipato che il riferimento alla "teoria dichiarativa" appare assumere, alla luce di una giurisprudenza ormai stratificata, una connotazione meramente "storica", così come alcune incertezze (presenti nella risalente giurisprudenza, con specifico riferimento al giudizio di impugnazione avente per oggetto atti impositivi) sui corollari applicativi (in particolare sulle qualificazioni delle posizioni e delle deduzioni delle parti), che pure lasciano pensare a soluzioni di sistema più complesse e articolate, devono essere abbandonate in nome di un'esigenza di semplificazione e razionalizzazione dei temi in parola ⁽¹⁷⁾.

Da ultimo, in alcune parti del presente lavoro si è reso necessario distinguere tra giudizio avente per oggetto l'impugnazione di atti impositivi (in ciò potendosi assimilare quello vertente sul provvedimento sanzionatorio) e giudizio avente per oggetto il diritto al rimborso (in ciò potendosi assimilare quello vertente sul provvedimento di diniego o revoca di agevolazioni o di rigetto di domande di definizione agevolata), posto che i due tipi di azione presentano peculiarità e caratteristiche proprie. Infine, è parso opportuno avere specifico riguardo anche al giudizio di opposizione ad ingiunzione

16. L'annullamento dell'atto impositivo in sede di giurisdizione tributaria è il provvedimento tipico in caso di accoglimento del ricorso, risultando irrilevante la categoria di invalidità cui si ritiene possa essere ricondotto il vizio riscontrato (illegittimità, nullità, annullabilità). Secondo TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2002, pag. 118, « l'avviso di accertamento nullo è infatti un atto che, pur se viziato, produce effetti (come un provvedimento valido), fino a che non è annullato; è preferibile quindi dire che è illegittimo, o annullabile (anche se la legge parla di nullità) ».

17. Nella prima edizione del presente lavoro sembrò trarsi, sulla scia di alcune incertezze interpretative della Corte di cassazione, la considerazione secondo cui "i principi risalenti ai due modelli procedurali coesistono o, *rectius*, possano coesistere nel giudizio di impugnazione di atti impositivi, per regolare autonome e distinte aree del contendere (a cerchi concentrici): quella esterna, relativa alla legittimità dell'atto impositivo contestata dal contribuente (e vertente più propriamente su vizi formali e sui fatti posti a fondamento della pretesa fiscale), e quella interna, più propriamente relativa alla domanda del contribuente e alle eventuali eccezioni dell'amministrazione resistente" (come riportato in particolare *infra*, cap. II § 5).

fiscale ex r.d. n. 639 del 1910, la cui particolare procedura, richiamata nelle varie normative succedutesi nel tempo, in materia di imposte locali (oltre che in materia doganale), ha determinato in passato non pochi problemi interpretativi in ordine ai temi in discorso.

