



LA LIBRERIA ON LINE DEL PROFESSIONISTA

L'estratto che stai visualizzando
è tratto da un volume pubblicato su
ShopWKI - La libreria del professionista

[VAI ALLA SCHEDA PRODOTTO](#)

CAPO I

DEL GIUDICE TRIBUTARIO E SUOI AUSILIARI

Le commissioni tributarie (art. 1, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)

Norma di riferimento: art. 1, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 **Gli organi della giurisdizione tributaria**

1 – Gli organi della giurisdizione tributaria

[1] *La giurisdizione tributaria è esercitata dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545.*

[2] *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.*

Riferimenti normativi: artt. 102 ss. Cost.; VI disp. trans. Cost.; artt. 83, 337 c.p.c.; L. 9.10.1971, n. 825; artt. 2, 3, 4, D.P.R. 26.10.1972, n. 636; art. 30, L. 30.12.1991, n. 413; artt. 1, 4, 5, D.Lgs. 31.12.1992, n. 545; artt. 3, 6, 7, 9, 15, 16, 22, 35, 38, 49, 62, 64, 65, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546; art. 6 CEDU.

Bibliografia: BATISTONI FERRARA, *La giurisdizione del giudice tributario*, in *DPT*, 1997, I; CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *RT*, 2002; CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *RT*, 2003; DEL FEDERICO, *La giurisdizione, in Il processo tributario*, a cura di Tesauro, Torino, 1998; FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *RT*, 2007; GALLO, *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *RT*, 2000; GIENDI, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *DPT*, 2000, I; MANZON, *Legge finanziaria per il 2002: le Commissioni tributarie verso l'apoteosi. È vera gloria?*, in *RDT*, 2002, I; MARELLO, *Riforme del processo tributario: il superamento del concetto di «revisione»*, in *GC*, 1998; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *RT*, 2003; MOSCHETTI, *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, *RDT*, 1994, I; RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005; *Id.*, *Contenzioso tributario*, in *Digesto comm.*, III, Torino, 1988; *Id.*, *Processo tributario*, in *ED*, XXXV, Milano, 1987; SANDULLI, *Il nuovo contenzioso tributario davanti alla Corte*, in *RDF*, 1976, I; SORRENTINO, *Commento all'art. 1, D.Lgs. n. 546/1992*, in *AA.VV.*, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di Consolo, Glendi, Padova, 2005; SPAGNA MUSSO, *Giudice (nozione e profili*

costituzionali), in *ED*, XVIII, Milano, 1969; TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009; TURCHI *Considerazioni in merito alla unificazione della giurisdizione in materia tributaria*, in *RDT*, 2002; URICCHIO, *L'Amministrazione nella giustizia tributaria*, Padova, 2000.

Sommario: **1.** Le Commissioni tributarie: giudice speciale preesistente alla Costituzione. **2.** Fondamento e limite della giurisdizione speciale tributaria. **3.** Il giudice speciale ed i parametri di indipendenza, terzietà e idoneità. **4.** Il rinvio al codice di procedura civile ed altre integrazioni della norma processuale tributaria.

1. Le Commissioni tributarie: giudice speciale preesistente alla Costituzione

Le Commissioni tributarie costituiscono il principale **giudice speciale** non nominato dalla Costituzione, **preesistente** rispetto alla Carta.

Le Commissioni tributarie, infatti, non rientrano esplicitamente nell'assetto dei giudici speciali nominati *ex artt.* 102 ss. Cost., appartenendo invece a quell'insieme di giudici presi in considerazione dalla VI disp. trans. Cost., che richiede la revisione – entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione – dei giudici speciali esistenti.

È noto come nel corso di una evoluzione giurisprudenziale non lineare, la Corte costituzionale abbia affermato la **natura giurisdizionale** e non amministrativa di tali organi (dopo aver affermato per decenni la natura giurisdizionale delle Commissioni, peraltro incontestata nella giurisprudenza di Cassazione dell'epoca, C. Cost. 10.2.1969, n. 10 e C. Cost. 6.2.1969, n. 6 affermarono la natura amministrativa delle Commissioni, per preservarne la funzionalità e salvarle da una dichiarazione di incostituzionalità per difetto di indipendenza e terzietà; avvenuta la revisione delle Commissioni in senso fortemente giurisdizionale sulla scorta della L. 9.10.1971, n. 825, la Corte tornava ad affermarne la natura giurisdizionale: C. Cost. 27.12.1974, n. 287).

Se la natura giurisdizionale delle Commissioni non è più messa in dubbio, è invece ancora oggetto di un certo dibattito l'individuazione della fonte di legittimazione costituzionale del potere legislativo di "riforma" delle Commissioni. Ci si domanda

se la revisione prevista dalla **VI disp. trans. Cost.** offra copertura costituzionale a tutte le riforme legislative, o se invece la revisione costituisca un potere che si esaurisce *uno actu*, dovendosi riportare le successive riforme del giudice speciale ad altre norme costituzionali.

La Corte costituzionale ha puntualizzato che: 1) il potere di revisione di cui alla VI disp. trans. Cost. può essere esercitato provvedendo alla conservazione, alla trasformazione o alla soppressione del giudice speciale (C. Cost. 31.3.1965, n. 17); 2) il termine quinquennale previsto dalla disposizione transitoria non è perentorio, ma semplicemente ordinatorio, con la conseguenza che lo spirare del termine non consuma il potere (C. Cost. 11.3.1957, n. 41).

Tali decisioni si riferiscono al primo esercizio del potere di revisione, nulla dicendo intorno alla configurazione degli interventi successivi. Sembra necessario, per non attribuire alla VI disp. trans. Cost. un valore sovrabbondante a quello desumibile dal contesto costituzionale, mettere in rilievo la natura storicamente contingente della indicazione contenuta nella norma: si tratta di una disposizione che invitava il legislatore a provvedere all'adeguamento ai parametri costituzionali dei giudici speciali, per non incorrere in sanzioni di illegittimità costituzionale (costituisce più che una imperitura fonte di legittimazione, una sorta di clausola di salvezza della durata di un quinquennio). La fonte di legittimazione e i limiti delle modifiche dei giudici speciali non necessitano di una norma *ad hoc*, discendendo invece, rispettivamente, dalla

logica costituzionale (i giudici speciali sarebbero gli unici enti di rilevanza costituzionale non trasformabili) e dall'art. 102 Cost. (MARELLO, *Riforme del processo tributario: il superamento del concetto di «revisione»*, in *GC*, 1998, 2515; cfr. invece RUSSO, *Contenzioso tributario*, in *Digesto comm.*, III, Torino, 1988, 495 per l'opinione secondo cui la VI disp. trans. Cost. avrebbe comportato la necessaria soppressione delle Commissioni entro il termine indicato, da ritenere perentorio).

☛ Vi è da notare come la Corte costituzionale, in una recente decisione, abbia comunque evocato, come parametri del giudizio di costituzionalità, tanto l'art. 102 quanto la VI disp. trans., suggerendo quindi che anche gli interventi successivi al primo si debbano considerare espressione del potere di cui alla VI disp. trans. cit. (C. Cost. 14.5.2008, n. 130, punto 3.3). Tuttavia tale indicazione non sembra univoca, perché in altre decisioni, del pari rilevanti, il parametro preso in considerazione è solo l'art. 102 Cost. (C. Cost. 14.3.2008, n. 64, punto 3).

2. Fondamento e limite della giurisdizione speciale tributaria

■ La sopravvivenza delle giurisdizioni speciali preesistenti costituisce un elemento di rottura rispetto al principio di **unità della giurisdizione**. È stata messa in luce l'irrazionalità del divieto di introduzione di nuovi giudici speciali, affiancata alla sopravvivenza dei giudici speciali preesistenti (MARELLO, 2510, dove ulteriori rimandi dottrinali). O il principio di unità della funzione giurisdizionale ha un valore preponderante – e quindi non debbono avere spazio i giudici speciali – o tale principio esprime solo una tendenza, che può essere piegata (ma non svuotata) in ragione delle contingenti esigenze di politica legislativa.

☛ La giurisprudenza della Corte costituzionale ha elaborato una linea più vicina a quest'ultima interpretazione, con un affievolimento della forza cogente del principio di unità della giurisdizione. Si è così affermato che non esiste un disfavore nei confronti dei

giudici speciali, in quanto la Costituzione non impone l'unicità degli organi giurisdizionali (C. Cost. 1.3.1995, n. 71).

■ Tanto che anche in dottrina, ormai da molti anni, la tendenza maggioritaria è quella di individuare una sorta di contrapposto principio di **pluralità delle giurisdizioni** [SPAGNA MUSSO, *Giudice (nozione e profili costituzionali)*, in *ED*, XVIII, Milano, 1969, 972]. Anche a voler accettare tale ambigua figura di pluralismo giurisdizionale, non si può però dimenticare che il giudice ordinario ha – nel sistema costituzionale – un ruolo di primazia e una area di attribuzione giurisdizionale generale: ogni area che si voglia sottrarre al giudice ordinario necessita di un fondamento costituzionale.

Nel caso dei giudici speciali preesistenti – e quindi anche delle Commissioni tributarie – il fondamento ed il limite della persistenza si ritrova nell'art. 102 Cost. e nella VI disp. trans. Il divieto di istituzione di nuovi giudici speciali si contempera con il mantenimento dei giudici preesistenti, adeguati per rispettare i parametri costituzionali. Si assiste così ad una sorta di “cristallizzazione” di aree sottratte alla giurisdizione ordinaria nel periodo precedente la Costituzione: il giudice speciale può mantenere la cognizione di materie che sarebbero naturalmente attratte nell'area riservata al giudice ordinario.

È la **specificità della materia** che costituisce la *ratio* fondante il giudice speciale; nella Costituzione è possibile leggere una successione ternaria: il giudice speciale implica l'esistenza di una materia speciale e quest'ultima richiede saperi specialistici. Il giudice speciale preesistente può essere mantenuto, limitatamente alla sequenza indicata ora: in ragione del proprio sapere speciale.

Dall'ancoraggio alla specialità della materia deriva che ogni estensione della giurisdizione del giudice speciale, al di fuori dell'area originariamente attribuita, costituirebbe creazione di un nuovo giudice speciale e la relativa disciplina si porrebbe quindi in contrasto con l'art. 102 Cost.

☛ Tale limite è ben chiaro nella giurisprudenza della Corte costituzionale (C. Cost. 23.4.1998, n. 144, dove si evidenzia l'**obbligo per il legislatore «di non snaturare»** (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) **le materie attribuite**»; decisione ripresa di recente da C. Cost. 14.3.2008, n. 64, ove «il mancato rispetto del limite di «non snaturare» le materie originariamente attribuite alle indicate giurisdizioni si traduce nell'istituzione di un «nuovo» giudice speciale, espressamente vietata dall'art. 102 Cost.»).

Si tratta quindi di individuare i confini della speciale materia attribuita alla giurisdizione delle Commissioni tributarie: operazione centrale, poiché, come visto, tale materia costituisce *ratio* giustificatrice dell'esistenza e, al tempo medesimo, limite di estensione del giudice speciale.

La decisione della C. Cost. 27.12.1974, n. 287, già indicata sopra come la sentenza che ha segnato il ritorno alla definizione «giurisdizionale» delle Commissioni, si poggiava sul precedente sistema del contenzioso e indicava nel sapere tecnico di «valutazione» la ragione della specialità: «Questa continuità di indirizzo legislativo, ... volta ad escludere dalla cognizione del giudice ordinario le questioni di valutazione, cioè di determinazione quantitativa dei redditi imponibili, rileva una convinzione profonda del nostro legislatore circa una necessità, ritenuta imprescindibile per un'efficiente organizzazione della pubblica finanza e il conseguimento dei suoi risultati, di limitare il controllo di merito dell'accertamento quantitativo, escludendo dal parteciparvi l'autorità giudiziaria».

■ Con il che, la linea tendenziale espressa dall'ordinamento non sarebbe stata l'attribuzione *tout court* della materia tributaria alle Commissioni, ma solo della cognizione della dimensione quantitativa del presupposto [v. RUSSO, *Contenzioso tributario*, 474 ss., dove si mette in luce come in tale prospettiva sia apprezzabile la tradizionale attribuzione dell'imposizione indiretta al giudice

ordinario: nelle controversie in materia di imposte indirette prevalgono le questioni di diritto (e non valutative) e sorge la necessità di un giudice speciale].

☛ Questo indirizzo è stato però soppiantato – negli ultimi decenni – da una diversa giurisprudenza della Corte costituzionale, che ha ritenuto che la materia tradizionalmente devoluta alle Commissioni sia quella tributaria in senso ampio (la giurisdizione tributaria è ricollegata alla «natura tributaria del rapporto»: C. Cost. 11.2.2010, n. 39).

Più specificamente, si è ritenuto che i **caratteri che identificano la prestazione tributaria** siano 1) la doverosità della prestazione; 2) il collegamento della prestazione alla spesa pubblica; 3) la rilevanza di un presupposto economicamente rilevante come momento genetico dell'obbligo (C. Cost. 14.3.2008, n. 64). Tali elementi necessitano di una analisi compiuta della disciplina positiva della prestazione, essendo irrilevante il *nomen juris*.

■ In dottrina è in genere accolta questa lata definizione della materia tributaria (CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *RT*, 2003, 463; TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 33); anche se sussistono dubbi intorno alla valenza di alcuni indici da cui si possono desumere i caratteri fondanti del tributo (*infra, sub art. 2*).

Il limite della materia tributaria così inteso costituisce il limite massimo di estensione della giurisdizione tributaria: ogni attribuzione al di fuori di tali confini costituisce, come accennato sopra, creazione di un giudice speciale.

Per altro verso, non esiste alcun argomento costituzionale da cui desumere una riserva di giurisdizione in capo alle Commissioni tributarie, per cui il legislatore può liberamente devolvere alcuni tributi (esistenti o di nuova istituzione) alla cognizione del giudice ordinario; è altresì legittimo il percorso inverso, che muova alcuni tributi dalla giurisdizione del giudice ordinario a quella del giudice speciale (SANDULLI, *Il nuovo contenzioso*

tributario davanti alla Corte, in *RDF*, 1976, I, 59; MARELLO, 2516; *contra*: GALLO, *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *RT*, 2000, 15: si avrebbe istituzioni di un giudice speciale quando una materia viene sottratta al giudice ordinario per essere attribuita al giudice tributario).

☞ Ad avviso di una recente e rilevante sentenza di Cassazione, poi, la stessa **struttura impugnatoria del processo tributario** costituirebbe un elemento rigido, utile a vincolare la giurisdizione del giudice tributario: «il processo tributario nasce come processo di tipo impugnatorio (...) l'eventuale eliminazione di tale limite non sarebbe senza conseguenze sul piano della legittimità costituzionale, perché trasformerebbe inevitabilmente il giudice speciale, con giurisdizione limitata alla legittimità degli atti impositivi, in giudice dei tributi a competenza generalizzata per materia» (C. civ., Sez. U., 26.6.2009, n. 15031); tale posizione viene ritenuta dalle Sezioni unite una derivazione di quanto statuito in C. Cost. 6.7.2004, n. 204.

L'individuazione di un simile limite, derivato dalla struttura del processo non sembra fondata. In primo luogo, la giurisprudenza costituzionale dell'ultimo decennio si muove lungo le linee indicate sopra, ossia giustificando l'esistenza del giudice speciale sulla base della specialità della materia, il che pare del tutto coerente con la struttura dell'art. 102 Cost.: è proprio la giurisdizione attribuita "per materia" a fondare la legittimità costituzionale del giudice speciale. In secondo luogo, il richiamo alla decisione C. Cost. 6.7.2004, n. 204 è inconferente, in quanto in tale decisione si richiama la necessità che la giustizia "nell'amministrazione" non si trasformi in "giustizia dell'amministrazione" (con determinazione della giurisdizione sulla base della natura di p.a. del legittimato passivo), il che è indipendente dalla struttura che in concreto ha la domanda nel processo: è ben possibile ipotizzare un foro dell'amministrazione sulla base di un giudizio di accertamento. E, in ogni caso, se si volesse seguire questa linea,

bisognerebbe affermare che già la attuale struttura del processo – fondata sull'imputazione di atti espressione di potestà impositiva ordinariamente attribuite a Pubbliche Amministrazioni – costituisce una "giustizia dell'amministrazione": il che è chiaramente fuori fuoco, mancando di cogliere l'aspetto nodale della questione, ossia che l'attribuzione giurisdizionale nel nostro caso segue la materia e che questa si articola intorno alle esplicazioni della potestà impositiva (e quindi il contenzioso verte sulle estrinsecazioni del potere impositivo). In definitiva, la struttura del processo determina concretamente la giurisdizione (si pensi ai limiti interni oggettivi e soggettivi), ma tale perimetro giurisdizionale non è costituzionalmente vincolato, rispondendo invece ad esigenze di semplice politica legislativa: non si può far discendere dall'art. 102 Cost. uno specifico modello processuale imposto al processo tributario.

3. Il giudice speciale ed i parametri di indipendenza, terzietà e idoneità

Il giudice speciale tributario, per potere mantenersi nell'ambito della legittimità costituzionale, deve conformarsi ai principi espressi dalla Carta.

L'art. 108, al 1° co., impone una **riserva di legge** per la disciplina delle magistrature e dell'ordinamento giudiziario, necessaria anche per le magistrature delle giurisdizioni speciali («ogni magistratura»). Tale requisito è rispettato in materia tributaria, poiché la disciplina si ritrova all'interno della legge delega L. 30.12.1991, n. 413 e nel D.Lgs. 31.12.1992, n. 545.

Al secondo comma, l'art. 108 Cost. determina un contenuto vincolato per la legge di disciplina delle magistrature delle giurisdizioni speciali, recitando «La legge assicura l'**indipendenza** dei giudici delle giurisdizioni speciali».

■ L'indipendenza va intesa come assenza di condizionamento nella funzione decisoria ad opera di altri poteri (come suggerisce l'art. 104 Cost.: «indipendente da ogni altro

potere»). In tale direzione, sembra sospetta di incostituzionalità la presenza tra i giudici delle Commissioni dei «dipendenti civili dello Stato o di altre amministrazioni pubbliche»: trattandosi di appartenenti ad una Amministrazione pubblica, non si può dire che esista una vera indipendenza funzionale (con ricadute anche sulla terzietà, di cui oltre). Un elemento rilevante nel garantire l'indipendenza è dato dall'organo di autogoverno della magistratura tributaria (previsto già dalla legge delega: art. 30, lett. *n*) e *o*), L. 30.12.1991, n. 413; in dottrina URICCHIO, *L'Amministrazione nella giustizia tributaria*, Padova, 2000, 341 ss.).

L'indipendenza risulta distinta dalla **terzietà e imparzialità** (richieste espressamente dall'art. 111 Cost.; l'art. 6 CEDU non ha l'endiadi «terzo e imparziale», ma solo «imparziale», requisito affiancato a quello dell'indipendenza): tali concetti non sono infatti apprezzabili in relazione ad altri poteri istituzionali, ma alla precedente vicenda procedimentale-processuale e agli interessi in causa. Il giudice deve decidere senza avere già espresso il proprio convincimento in una precedente autonoma fase del procedimento giurisdizionale (caso esemplare è la decisione resa dallo stesso giudice nel precedente grado di giudizio); la decisione presa dal giudice deve inoltre essere priva di riflessi diretti sull'attività del giudicante: il giudice non deve avere interessi morali o patrimoniali nella controversia che decide. Il giudice non togato rispetta più difficilmente il requisito dell'imparzialità, proprio perché affianca alla sua attività giurisdizionale una attività di altro tipo (solitamente più remunerativa): l'imparzialità emerge sia per i liberi professionisti (avvocati, commercialisti etc.), sia per coloro che dipendono da pubbliche amministrazioni. Il rimedio naturale è dato dall'esercizio di astensione e ricasazione che, però, se applicate strettamente, rischiano di paralizzare l'attività delle Commissioni.

Un ulteriore requisito, necessario per la legittimità costituzionale del giudice speciale, è l'**idoneità**. L'idoneità è strettamente

ricollegata alla specialità del giudice (*supra*, *sub* par. 2): se il fondamento della giurisdizione tributaria è la specialità della materia e quindi il sapere specialistico del giudice, un giudice non idoneo rischia di ledere direttamente l'art. 102 Cost.

Trattandosi di giudice non togato, l'idoneità deve essere ricercata sulla base delle competenze professionali acquisite dall'aspirante giudice. L'idoneità del giudice è uno dei principi che avrebbe dovuto guidare il legislatore delegato, in quanto l'art. 30, lett. *f*), L. 30.12.1991, n. 413 richiedeva la «qualificazione professionale dei giudici tributari in modo che venga assicurata adeguata preparazione nelle discipline giuridiche o economiche». L'attuazione della delega ha però destato più di una perplessità, in quanto talune formulazioni eccessivamente vaghe degli artt. 4, 5, D.Lgs. 31.12.1992, n. 545 (in specie, art. 4, lett. *b*), *g*), *i*), *l*), e art. 5, lett. *c*) non consentono di selezionare giudici idonei.

Tale profilo è stato messo in luce più volte in dottrina (URICCHIO, 163-164; MANZON, *Legge finanziaria per il 2002: le Commissioni tributarie verso l'apoteosi. È vera gloria?*, in *RDT*, 2002, I, 157 critica la carenza di selezione; CIPOLLA, 463 ss. nota che «la specialità del giudice è più teorica che pratica, non essendo gli attuali giudici sempre all'altezza dei compiti loro affidati»), ma non si è concretizzato né in un processo di riforma legislativa, né in una pronuncia di incostituzionalità. Per altro verso, è stato notato che indipendenza e idoneità possono entrare in conflitto: se si vuole preservare l'indipendenza si devono selezionare i giudici al di fuori dell'ambito di coloro che praticano abitualmente la materia, così creando le basi per un giudice non idoneo: «lo scotto inevitabile del sistema vigente è quello di dar vita ad un corpo di giudici speciali *minus valentes*, perché non tutti dotati di adeguata preparazione; e se si rammenta che il requisito dell'idoneità tecnica del giudice presenta... stretti punti di contatto con il requisito dell'indipendenza, il circolo rischia

di diventare vizioso e senza via di uscita» (Russo, *Contenzioso tributario*, 509).

4. Il rinvio al codice di procedura civile ed altre integrazioni della norma processuale tributaria

a) In genere: il rinvio al c.p.c.

La legge delega (art. 30, L. 30.12.1991, n. 413) prevedeva, tra i criteri informativi, alla lett. g) l'«adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile», indicando in particolare alcune strutture processuali da uniformare. Il decreto legislativo attuativo ha dato seguito alla delega, con l'ampia dizione qui in commento, secondo cui le norme di rito applicabili sono quelle «del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile».

■ La disposizione attua una sostanziale rottura con il precedente art. 39, D.P.R. 26.10.1972, n. 636, che disciplinava un rinvio assai più ristretto (per un raffronto tra il portato della due norme: GLENDI, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in DPT, 2000, I, 1704 ss.; SORRENTINO, *Commento all'art. 1, D.Lgs. n. 546/1992*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di Consolo, Glendi, Padova, 2005, 8).

Abbiamo quindi, all'art. 1, un **rinvio generale e formale**: un rinvio che non indica alcuni istituti specifici della fonte cui si fa rinvio, ma un intero complesso codicistico (sull'ampiezza del rinvio: DEL FEDERICO, *La giurisdizione*, in *Il processo tributario*, a cura di Tesauro, Torino, 1998, 29; TESAURO, 16], il che ovviamente include anche le successive modifiche che subiscano le norme cui si fa rinvio.

A questo rinvio generale fa da contrappeso un complesso sistema di **rinvii specifici ed esclusioni espresse**, contenuti nelle norme del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, che in talune parti compiono rinvii a specifici istituti del c.p.c. (artt. 3, 6, 9, 15, 16, 22, 35, 38, 49, 62, 64, 65, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)

e in altre parti escludono l'applicazione di alcune norme del c.p.c. (artt. 5, 49, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546).

Ne emerge un quadro forse inutilmente complesso (TESAURO, 16), in cui all'interprete è richiesto di compiere tre operazioni in successione: a) l'individuazione di una lacuna all'interno del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546; b) la verifica dell'assenza di un'esclusione dell'applicazione del c.p.c.; c) l'indagine di compatibilità della norma richiamata con il sistema processuale tributario (cfr. DEL FEDERICO, 30).

■ La verifica dell'**assenza di una norma espressa** all'interno del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 è la prima necessaria operazione che l'interprete deve compiere. La disposizione processuale tributaria è infatti norma speciale: nel caso in cui le norme del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 e del c.p.c. prevedano la stessa fattispecie, assoggettandola a trattamenti differenti, va applicata la norma processuale tributaria (cfr. C. civ., sez. trib., 1.6.2007, n. 12908; rimarcano il «fondamentale principio di specialità»: C. civ., sez. trib., 8.4.2009, n. 8489 e C. civ., sez. trib., 20.2.2006, n. 3611).

■ Occorre però distinguere il caso in cui la normativa sul processo tributario offra una disciplina procedimentale che – per essere coerente – non è completa, dal caso in cui la disciplina manchi del tutto e l'istituto non sia contemplato dal D.Lgs. 31.12.1992, n. 546. Nella prima ipotesi, la normativa processuale tributaria contempla un istituto, inserendolo nel quadro del procedimento e ne detta una disciplina insufficiente (nella considerazione della proporzione degli effetti rispetto alla *ratio*): la necessità di un'integrazione sorge dalla considerazione interna del processo tributario; in tale frangente non vi è dubbio che il legislatore richieda che la lacuna sia colmata attingendo al c.p.c. Nella seconda ipotesi, invece, ci si trova dinanzi ad una lacuna disegnata dall'interprete per differenza, ponendo a confronto la disciplina (più ristretta) del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 e quella (più ampia) del c.p.c. e trovando così

un'area non disciplinata nel processo tributario. In quest'ultimo caso, l'integrazione sarà di nuovo possibile, ponendo però una particolare attenzione al terzo *test* indicato (la compatibilità con la struttura del processo tributario): trattandosi dell'inserzione di un istituto del tutto assente, l'integrazione risulta più delicata e può potenzialmente condurre ad una maggiore discrasia tra istituto innestato e struttura processuale tributaria.

La seconda operazione, ossia la verifica dell'**assenza di una espressa fattispecie di esclusione**, risulta meno problematica. L'interpretazione, in tale frangente, sarà letterale e tesa alla ricerca di un'espressione che non consenta l'etero-integrazione della normativa sul processo tributario. L'esclusione può assumere qualunque forma lessicale: l'art. 5 dispone che «non si applicano» le disposizioni del c.p.c. sui regolamenti di competenza; l'art. 49, rinviando alle disposizioni del c.p.c. dedicate alle impugnazioni, precisa che il rinvio va effettuato «escluso l'art. 337».

Il terzo passaggio necessario per l'attuazione del rinvio è costituito dal **giudizio di compatibilità** tra la portata effettuale della norma «innestata» e il rito tributario. Non si tratta di incompatibilità esplicita e specifica (che dovrebbe essere verificata già con il secondo *test* indicato sopra), ma di un'incompatibilità tra la norma del c.p.c. e i principi informativi del processo tributario. Il termine di paragone saranno quindi i caratteri strutturali del processo tributario: il giudizio di compatibilità discenderà allora dall'accettazione o meno di talune opzioni dogmatiche. Potranno essere tenuti in considerazione – sempre che se ne accetti l'esistenza – principi quali: il carattere impugnatorio del processo, la natura costitutiva dell'azione, il carattere dispositivo con metodo acquisitivo dell'istruttoria.

Quando la disposizione processuale tributaria rinvia esplicitamente ad un istituto del c.p.c., si può ritenere che si tratti di una esplicita risoluzione di compatibilità, attuata

ex lege ed esonerante l'interprete da un vaglio di compatibilità (GLENDI, 1720).

b) Alcune fattispecie di applicazione delle norme del c.p.c.

Senza pretese di esaustività, si indicano alcune delle più interessanti ipotesi in cui, in attuazione dei principi indicati al paragrafo precedente, si ritiene possibile l'applicazione delle norme del c.p.c. (escludendo qui i rinvii espressi, come quello previsto dall'art. 49, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546). Si ritengono applicabili le disposizioni in tema di: – pluralità di domande avverso la medesima parte (C. civ., sez. trib., 1.10.2004, n. 19666); – onere di contestazione (C. civ., sez. trib., 24.1.2007, n. 1540); – interpretazione della procura alle liti, con particolare riferimento all'art. 83, ult. co., c.p.c. (C. civ., sez. trib., 22.9.2006, n. 20520); – disconoscimento della scrittura privata e verifica (C. civ., sez. trib., 20.3.2006, n. 6184); – ordine di esibizione di documenti (C. Cost. 29.3.2007, n. 109); – rilevabilità e sanatoria degli atti processuali (C. civ., sez. trib., 14.3.2007, n. 5957; C. civ., sez. trib., 29.9.2006, n. 21224); – conversione delle cause di nullità in motivi di impugnazione (C. civ., sez. trib., 10.3.2006, n. 5356); – errore materiale (C. civ., sez. trib., 19.7.2006, n. 16488; Comm. trib., Lazio, Roma, 3.7.2007, n. 8); – motivazione *per relationem* della sentenza ad un atto processuale (C. civ., sez. VI-T, 5.11.2015, n. 22652); – certificazione del passaggio in giudicato della sentenza (C. civ., sez. trib., 21.10.2015, n. 21366). Questo elenco minimale contiene le fattispecie su cui non vi è contrasto giurisprudenziale e dottrinale. Si rimanda ai commenti contenuti in questo volume e relativi alle norme corrispondenti per i casi di: sospensione del processo, notificazione, efficacia provvisoria delle decisioni.

c) Integrazione da altre fonti

Il rinvio al codice di procedura civile costituisce la primaria fonte di integrazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 31.12.1992, n. 546. Il codice di procedura

civile non costituisce, però, l'unica fonte di integrazione della disciplina.

Per quanto concerne l'istruttoria processuale, è lo stesso art. 7, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 ad attribuire alcuni poteri istruttori alle Commissioni (accesso, richiesta di dati e informazioni, chiarimenti) nei limiti previsti «da ciascuna **legge d'imposta**». Il che significa che, per definire i modi di esercizio di tali poteri istruttori, non sarà utile il rinvio ad altre fonti processuali, ma si dovrà operare il rinvio alla disciplina dei poteri

istruttori previsti per l'accertamento del tributo cui si riferisce la controversia. Per approfondimenti ulteriori, si rinvia al commento *sub* art. 7.

■ Inoltre, poiché il meccanismo di introduzione della controversia ha una matrice tradizionale amministrativista, per tale fase del processo sarà possibile integrare le lacune attingendo all'esperienza del **processo amministrativo** (DEL FEDERICO, 31).

ENRICO MARELLO



LA LIBRERIA ON LINE DEL PROFESSIONISTA

L'estratto che stai visualizzando
è tratto da un volume pubblicato su
ShopWKI - La libreria del professionista

[VAI ALLA SCHEDA PRODOTTO](#)