

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La giurisdizione tributaria

Avv. Ferdinando Peddis – 8 ottobre 2019



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le caratteristiche della giurisdizione tributaria

Caratteristiche fondamentali della funzione giurisdizionale sono:

Strumentalità rispetto al diritto da tutelare: con le norme sostanziali o primarie, il legislatore disciplina i diritti soggettivi e gli interessi del singolo ritenuti meritevoli di tutela. Con le norme processuali o secondarie, il legislatore disciplina forme e modi di esercizio dell'attività giurisdizionale, che costituisce lo strumento per l'attuazione dei diritti e degli interessi nell'ipotesi in cui tale attuazione non si verifichi spontaneamente.

Carattere sostitutivo: gli organi cui è devoluta l'attività giurisdizionale si sostituiscono a coloro che avrebbero dovuto tenere il comportamento previsto, dalle norme sostanziali in via primaria, per attuare, in via secondaria, quella medesima protezione dei diritti che stava alla base in via primaria della norma sostanziale. Funzione correlata al divieto dell'autodifesa.

Terzietà e imparzialità dei soggetti che esercitano la funzione giurisdizionale rispetto agli interessi in conflitto. La terzietà e imparzialità dei Giudici, sancita a livello costituzionale (Art. 101, comma 2, Cost.), è assicurata attraverso specifici istituti processuali (astensione e rikusazione del Giudice).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le caratteristiche della giurisdizione tributaria (II)

Lo strumento principale dell'attività giurisdizionale è il processo, ovvero un sequenza di atti, concatenati tra loro, avviata dalla "domanda" (espressione del potere di "agire in giudizio"), che una parte (denominata "attore" o "ricorrente") rivolge a un Giudice terzo e imparziale nei confronti di un'altra parte (denominata "convenuto" o "resistente") e diretta ad ottenere una pronuncia del Giudice sulla domanda stessa, per la tutela di diritti soggettivi o interessi legittimi.

Il **diritto processuale** è, dunque, l'insieme delle norme giuridiche che disciplinano i presupposti, la forma e gli effetti dei vari atti compiuti nell'ambito del processo, cioè l'attività del "procedere".

All'interno del processo la tutela del diritto si realizza mediante diversi tipi di attività (**la cognizione, l'esecuzione e la cautela**) cui corrispondono diversi procedimenti, che vengono avviati dalla parte che "agisce" in giudizio attraverso diversi tipi di "domanda" (azione di cognizione, esecutiva e cautelare).

A seconda della natura del diritto soggettivo o dell'interesse oggetto di tutela, distinguiamo tra diversi tipi di Giurisdizione (*recte*: Giudici) e diversi tipi di processo.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La struttura del processo tributario (I)

Il contenzioso tributario presenta i caratteri di un processo con giurisdizione speciale la cui struttura giuridica si è andata definendo nel tempo.

Il percorso di formazione storica rende evidente la particolarità strutturale del processo tributario (giudizio di impugnazione dell'atto volto alla cognizione del rapporto tributario).

In una prima epoca la tutela dei diritti nella fase contenziosa era distribuita su due livelli:

- la fase amministrativa, in cui organi amministrativi (le commissioni tributarie) valutavano la legalità e, soprattutto, la congruità del provvedimento emesso dall'ufficio fiscale nei confronti del contribuente;
- la fase giurisdizionale, di fronte agli organi giurisdizionali della giustizia civile per garantire i diritti soggettivi coinvolti nel rapporto fiscale (e dunque l'obbligazione tributaria) rispetto alle prescrizioni normative.

Con la riforma degli anni '70 il contenzioso tributario si uniformò ai precetti costituzionali ed è stata riconosciuta la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La struttura del processo tributario (II)

Nell'assetto vigente le due fasi storicamente distinte sono state unificate in un unico procedimento giurisdizionale.

- La tutela dei diritti viene svolta dapprima di fronte alle commissioni tributarie, riconosciute ora come organi giurisdizionali, pur se provenienti da un'esperienza storica in cui avevano assunto il ruolo di organo amministrativo;
- la tutela di legittimità nel terzo ed ultimo grado è svolta davanti alla Corte di cassazione.

Lo schema è quindi quello tipico dei processi civili, imperniato intorno a tre gradi di tutela con l'ultimo grado avente i caratteri del giudizio di legittimità.

Elemento caratteristico del processo tributario è l'impugnazione di un atto amministrativo.

Nel processo tributario si riflettono elementi strutturali appartenenti tanto al processo amministrativo (con riguardo in particolare all'impugnazione di un atto amministrativo), quanto al processo civile (in relazione ai diritti soggettivi coinvolti nel rapporto tributario).



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le Commissioni tributarie

I giudici tributari sono figure individuate tra soggetti con esperienza e competenza adeguata, i quali però non svolgono in modo professionale ed esclusivo tale funzione giudicante.

Non esiste infatti un ruolo dei magistrati tributari. Pertanto essi sono definiti come “**giudici non togati**”, ad indicare la mancanza di un incarico di lavoro esclusivo e specifico relativo alla materia tributaria (a differenza di quanto avviene invece per i giudici civili, penali o amministrativi).

- ✓ Sono allo studio alcuni progetti volti a modernizzare il processo tributario in relazione alle esigenze di tutela degli interessi coinvolti: il dato comune è quello di superare la tradizionale formazione del ruolo dei giudici tributari composto da figure non professionali (ovvero, come detto, da giudici non togati) per costituire un ruolo di giudici professionali.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le Commissioni tributarie (la struttura)

Struttura e composizione delle Commissioni Tributarie sono attualmente disciplinate dal **D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545**

Le Commissioni Tributarie sono articolate in:

- Commissioni Tributarie Provinciali (CTP): sono giudici del primo grado di giudizio, aventi sede in ciascun capoluogo di provincia. Sono competenti a giudicare per le controversie tributarie proposte nei confronti delle Agenzie fiscali (entrate, dogane, demanio), degli Enti locali territoriali, degli Agenti della riscossione e di tutti gli altri enti impositori che hanno sede nella loro circoscrizione.
- Commissioni Tributarie Regionali (CTR): giudici di appello, dinnanzi alle quali si svolge il secondo grado di giudizio ed hanno sede nel capoluogo di ogni Regione. Sono competenti a giudicare le impugnazioni avverso le decisioni delle CTP che hanno sede nella loro circoscrizione (art. 4, comma 2, D.lgs. n. 546/92).

Le Commissioni tributarie giudicano in composizione collegiale. Ogni Commissione tributaria si suddivide in più sezioni composte a loro volta da un presidente, un vice presidente e da non meno di 4 giudici.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La competenza territoriale

Diversamente da quanto accade nelle altre giurisdizioni, in quella tributaria **la giurisdizione è ripartita per competenza territoriale** e non anche per valore o materia.

- La competenza territoriale delle Commissioni tributarie è inderogabile ed è rilevabile d'ufficio (nel primo o secondo grado a seconda se si tratti dell'incompetenza della commissione provinciale o regionale).
 - Qualora sia dichiarata l'incompetenza, il giudizio non si estingue immediatamente, ma deve essere riassunto davanti alla commissione dichiarata competente, ad istanza di parte e nel termine di sei mesi dalla comunicazione salvo diverso termine fissato dalla sentenza pena l'estinzione del giudizio.
 - Non è ammesso il regolamento di competenza ex artt. 42 ss. c.p.c. (che, se riconosciuto, darebbe luogo alla sospensione del processo imponendo al giudice adito di risolvere, in via preliminare, la questione, anche d'ufficio, ma solo nel primo grado del giudizio).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le fonti del processo tributario

Il processo dinanzi alle commissioni tributarie è regolato:

- dalle norme costituzionali sulla giurisdizione (in particolare, artt. 24, 111, commi 1, 2, e 6, e 113 Cost.) e dai principi comunitari e della CEDU in materia di tutela giurisdizionale dei diritti;
 - dal **D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546**, il quale detta una dettagliata disciplina relativa a soggetti e oggetto del processo, definendo i presupposti, la forma e gli effetti dei vari atti compiuti nell'ambito del processo dinanzi le commissioni tributarie;
 - dalle norme del Codice di procedura civile, applicabili "per quanto da esse non disposto" dalle norme del D.Lgs. n. 546/92 e in quanto "con esse compatibili" (ex art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992);
 - dal D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, che detta una specifica disciplina per alcune vicende processuali relative ai giudizi avverso le sanzioni tributarie (p.e. azione cautelare dell'Amministrazione finanziaria, prevista dall'art. 22 del d.lgs. 472/97);
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il quadro regolamentare principale

L'assetto regolamentare del processo tributario è contenuta in una **legge speciale della materia fiscale** (il D. Lgs. n. 546/1992) che contiene le regole ed i principi processuali applicabili alla giurisdizione delle Commissioni tributarie.

Tale legge speciale interagisce peraltro con il codice di procedura civile richiamando o riproducendo istituti e regole processuali di carattere ordinario, talvolta evidenziando elementi aggiuntivi oppure deviando dall'assetto originario così da rendere autonome e distinte le discipline processuali.

In particolare, i giudici tributari oltre alle norme processuali tributarie dettate dalla legge speciale tributaria (e cioè dal D. Lgs. n. 546/1992) applicano le norme del codice di procedura civile ove non disposto diversamente e compatibilmente con l'assetto processuale tributario.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le recenti modifiche al processo tributario

In attuazione della delega di cui all'art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23 è stato emanato il D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, mediante il quale sono state apportate rilevanti modifiche ad alcune disposizioni contenute nel D. Lgs. n. 546/1992, concernente la disciplina del processo tributario senza, tuttavia, stravolgerne l'impianto strutturale.

Le modifiche più rilevanti hanno riguardato, in particolare:

- (i) l'estensione dell'ambito di applicazione della conciliazione al giudizio di appello e alle controversie soggette a reclamo/mediazione;
- (ii) l'estensione dell'ambito di operatività del reclamo/mediazione alle controversie dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, a quelle degli enti locali, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, nonché alle controversie catastali;
- (iii) la rivisitazione della disciplina della tutela cautelare, che è stata estesa a tutte le fasi del processo, codificando in tal modo i principi stabiliti in materia dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità;



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le recenti modifiche al processo tributario (II)

- (iv) l'esecutività immediata delle sentenze non definitive concernenti i giudizi promossi avverso gli atti relativi alle operazioni catastali e di quelle, sempre non definitive, recanti condanna al pagamento di somme a favore dei contribuenti, eventualmente subordinato alla prestazione di idonea garanzia in caso di somme di importo superiore a 10.000 euro;
- (v) il mantenimento del criterio della riscossione frazionata del tributo in pendenza di giudizio;
- (vi) la previsione del giudizio di ottemperanza come unico meccanismo processuale di esecuzione delle sentenze, siano esse definitive o meno, escludendo la possibilità di ricorso all'ordinaria procedura esecutiva;
- (vii) l'innalzamento del valore dei giudizi in cui i contribuenti possono stare personalmente, senza l'assistenza di un difensore abilitato, da euro 2.582,28, a euro 3.000,00;
- (viii) l'ampliamento della categoria dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica, nella quale sono stati inseriti i dipendenti dei CAF, in relazione alle controversie che derivano da adempimenti posti in essere dagli stessi CAF nei confronti dei propri assistiti.

Da ultimo, il recente D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 ha stabilito l'obbligatorietà del processo tributario telematico (PTT) dal 1° luglio 2019. In particolare, il decreto ha previsto che, a partire da tale data, le parti, i consulenti e gli organi tecnici notificano e depositano gli atti processuali i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La delimitazione della giurisdizione tributaria

La giurisdizione del Giudice tributario può essere individuata e delimitata in base ad una serie di criteri di tipo oggettivo e soggettivo (in particolare, si è soliti distinguere tra limiti esterni ed interni) ai sensi del D.Lgs. n. 546/1992.

Criteri oggettivi: il tributo e la natura tributaria del rapporto giuridico controverso.

La giurisdizione tributaria è stabilita innanzitutto attraverso una delimitazione oggettiva formulata con riguardo al rapporto giuridico dedotto nella causa giudiziaria.

Appartengono alla giurisdizione tributaria (art. 2) dopo le riforme intercorse per effetto della L. n. 488/2001 e della L. n. 248/2005:

in via generale, «**tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati**»; in tale ambito sono incluse «*le sovrapposte e le addizionali*», nonché «*le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio*», tra cui la rivalutazione monetaria delle somme versate a titolo di imposta.

nello specifico:

- le controversie aventi ad oggetto il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrapposte, le addizionali, le sanzioni amministrative irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio;
 - 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;
 - le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale;
 - le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Elemento oggettivo: il tributo e la natura tributaria del rapporto controverso (limiti esterni della giurisdizione tributaria)

Il criterio principale per individuare la giurisdizione delle commissioni tributarie è costituito dal concetto di tributo: per effetto della disposizione generale di cui all'art. 2, comma 1, D.lgs. n. 546/1992, tutte le controversie che concernono i tributi, anche se di nuova istituzione, rientrano automaticamente nella giurisdizione tributaria.

Il tributo, in via generale e di prima approssimazione, può essere definito come una prestazione patrimoniale imposta, caratterizzata dall'attitudine a determinare il concorso alle spese pubbliche. L'autoritatività della prestazione, il depauperamento patrimoniale del soggetto passivo e la coattività del prelievo, costituiscono dunque elementi essenziali del tributo, che connotano la natura del rapporto tra contribuente e Ente impositore.

La natura tributaria del rapporto controverso costituisce elemento essenziale ai fini della delimitazione della giurisdizione del giudice tributario rispetto alla giurisdizione del giudice ordinario e del giudice amministrativo.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Elemento formale: l'atto impugnabile (limiti interni della giurisdizione tributaria)

Accanto ai criteri di tipo sostanziale (tributo e natura tributaria del rapporto giuridico controverso), un ulteriore elemento di tipo formale utilizzabile per delimitare la giurisdizione del giudice tributario è costituito dalla presenza di uno degli atti (autonomamente) impugnabili elencati nell'art. 19 D.Lgs. n. 546/92.

- La presenza necessaria di un atto impugnabile tipizzato delimita rigidamente l'ambito dei rapporti giuridici tributari da sottoporre al giudizio di una commissione tributaria di modo che, ove l'atto fosse assente, la tutela sarebbe garantita tramite il differimento al momento dell'emanazione di un atto tipizzato successivo a quello non tipizzato e a questo legato da nessi funzionali/procedimentali.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

(segue) Elemento formale: l'atto impugnabile (limiti interni della giurisdizione tributaria)

Gli **atti impugnabili** sono tipizzati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
 - b) l'avviso di liquidazione del tributo;
 - c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
 - d) il ruolo e la cartella di pagamento;
 - e) l'avviso di mora;
 - e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili ex art. 77 d.P.R. n. 602/1973;
 - e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 d.P.R. n. 602/73;
 - f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell' art. 2, comma 2;
 - g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
 - h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
 - i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

(segue) l'atto impugnabile (ulteriori considerazioni)

N.B. l'elencazione contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, non esaurisce il novero degli atti (autonomamente) impugnabili dinanzi le commissioni tributarie e non esclude la possibilità di impugnare atti tributari impositivi non "tipizzati" dalla norma, ma aventi effetti e funzioni corrispondenti a quelli tipizzati.

In particolare, l'ammissibilità di una interpretazione estensiva consente l'ampliamento degli atti degli atti indicati dalla norma.

- Ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria sono equiparati agli avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti, non tipizzati dall'art. 19 citato, con cui l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente una pretesa tributaria definita, compiuta e non condizionata (Cass. S.U., Sent. n. 16428/2007).
- A tal fine, oltre alla natura tributaria della pretesa, è necessario che l'atto contenga l'esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della pretesa, la liquidazione del tributo, e presenti gli effetti caratteristici dell'autoritatività e dell'esecutorietà;



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

(segue) l'atto impugnabile (ulteriori considerazioni)

Ne deriva che, ai fini dell'impugnabilità sono equiparabili ad avvisi di accertamento tutti gli atti nei quali l'amministrazione finanziaria notifica una pretesa patrimoniale determinata, corredata da una motivazione non condizionata ad una eventuale risposta o chiarimento del contribuente.

- ✓ Così, ad esempio, sono stati considerati impugnabili una serie di dinieghi assimilabili ad un atto confermativo della pretesa tributaria, ovvero ad un diniego di agevolazione oppure ad un diniego di sgravio; in tale categoria di atti possono citarsi il diniego di autotutela, il diniego di iscrizione all'anagrafe delle Onlus, il diniego di rateizzazione del debito tributario iscritto a ruolo, il diniego di riconoscimento della sanatoria per irregolari versamenti e il diniego di revoca dell'accertamento con adesione ove questo sia inefficace o inesistente.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'oggetto dell'impugnazione

L'oggetto diretto ed immediato del giudizio tributario è quindi costituito da uno degli atti autonomamente impugnabili elencati nell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992 o dagli atti ad essi equiparabili.

Gli atti diversi da quelli indicati (e ad essi equiparati) non sono impugnabili autonomamente:

- i c.d. atti prodromici, cioè gli atti meramente preparatori rispetto ad un successivo atto destinato ad influire sulla sfera giuridica del destinatario (p.e. atti istruttori), non sono autonomamente impugnabili. Nel caso siano stati posti in violazione di norme procedurali o sostanziali, possono soltanto addursi a motivi di illegittimità dell'atto successivo o essere impugnati dinanzi al Giudice amministrativo, ove ne ricorrano i presupposti (cd. tutela differita).

Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri.

- Gli atti consequenziali di un atto autonomamente impugnabile (p.e. la cartella di pagamento notificata per la riscossione di importi liquidati in un precedente avviso di liquidazione) non possono essere impugnati per illegittimità o infondatezza dell'atto precedente o "presupposto" (nell'esempio, l'avviso di liquidazione);
 - E' fatta eccezione per il caso di mancata notifica dell'atto presupposto (art. 19 citato, comma 3), impugnabile unitamente all'atto successivo.
-

L'azione di rimborso nel processo tributario

Una tipologia di azione peculiare è quella che attiene alle **liti in materia di rimborso**, successiva alla presentazione di una istanza notificata entro i termini di decadenza fissati dalle singole leggi di imposta oppure, ove non previsti, entro due anni dal pagamento.

E' infatti ammessa (ai sensi dell'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992) **l'azione giurisdizionale avviata sul presupposto del silenzio dell'amministrazione** rispetto alla suddetta istanza di rimborso, una volta che siano scaduti 90 giorni senza che l'ufficio destinatario dell'istanza abbia risposto.

- Secondo tale regola processuale, il silenzio è equiparato solo impropriamente ad un atto di diniego, assumendo più esattamente il carattere di una condizione per l'azione processuale.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

I criteri soggettivi: le parti necessarie del processo

La natura tributaria del rapporto controverso si riflette sulla natura delle parti del giudizio.

La controversia tributaria vede come parti necessarie:

- l'ente impositore del tributo o l'organo della riscossione (rimangono infatti escluse dalla giurisdizione del giudice tributario le eventuali liti tra privati insorte nell'applicazione dei tributi (p.e. alcune liti tra sostituto d'imposta e sostituito).

Il principio è enunciato nell'art. 10 del D.lgs. n. 546/1992, il quale dispone: *“Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto. Se l'ufficio è un'articolazione dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuata con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è parte l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.”*

- il ricorrente: questi normalmente coincide con il soggetto privato titolare del rapporto tributario controverso (soggetto passivo d'imposta), che esercita “l'azione”, presentando ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale avverso uno degli atti indicati nell'art. 19 del d.lgs. 546/1992.
-
-

La giurisdizione tributaria (esclusioni)

Gli elementi oggettivi e soggettivi devono essere individuati e coesistere congiuntamente al fine di stabilire se una controversia rientri nella giurisdizione tributaria; ne deriva che state escluse:

- controversie aventi ad oggetto fattispecie di prelievo coattivo di natura non tributaria (p.e.: COSAP (Corte Cost., 14 marzo 2008 n. 64), Canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue (Corte Cost., 11 febbraio 2010 n. 39), sanzioni irrogate da uffici finanziari per la violazione di disposizioni non aventi natura tributaria), rientranti nella giurisdizione del Giudice Ordinario;
 - controversie sorte tra privati in occasione dell'applicazione di un tributo (p.e. controversie tra cessionario e cedente per il rimborso dell'IVA applicata indebitamente in via di rivalsa), rientranti nella giurisdizione del Giudice Ordinario;
 - controversie di natura tributaria sorte sulla base di atti privi di natura impositiva e non riconducibili ad uno degli atti indicati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92, impugnabili dinanzi al Giudice Amministrativo, ove espressivi di un potere discrezionale;
 - rientrano, inoltre, nella giurisdizione del Giudice penale, l'accertamento e l'applicazione della pena per le violazioni di norme tributarie a rilevanza penale, individuate dal D.Lgs. n. 74/2000.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La natura del processo tributario quale giudizio di impugnazione-merito (I)

Il **processo tributario** presenta una **struttura ibrida**, in quanto combina elementi propri del processo amministrativo ed altri elementi caratteristici del processo civile.

In particolare, il processo tributario mostra i tratti:

- **del processo amministrativo di carattere impugnatorio**, poiché riguarda tipicamente l'impugnazione degli atti amministrativi; coerentemente esso viene introdotto attraverso il ricorso avente ad oggetto l'impugnazione degli atti tassativamente menzionati dalla legge tributaria (art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992);
- **del processo civile di cognizione**, in quanto ha per oggetto la conoscenza del rapporto tributario e verte su materia di diritti soggettivi (in specie l'obbligazione tributaria del contribuente e il correlato credito di imposta dell'ente impositore).

La dottrina ha così qualificato il processo tributario come **giudizio di impugnazione-merito**, ad indicare la sussistenza dei due tratti qualificanti della struttura giurisdizionale (e cioè l'impugnazione dell'atto amministrativo e il giudizio di cognizione sul rapporto tributario).

La natura del processo tributario quale giudizio di impugnazione-merito (II)

La centralità dell'atto impugnabile (cioè l'atto introduttivo tipico di esercizio dell'azione nel processo tributario) ha condizionato la ricostruzione della natura giuridica (ibrida) del processo tributario, quale giudizio di impugnazione – merito:

- ✓ Giudizio di impugnazione: l'espressione enfatizza la circostanza che il ricorso tributario è sempre formalmente diretto contro un atto impugnabile. L'atto impugnabile concretizza il c.d. "interesse ad agire" (ex art. 100 c.p.c. per proporre una domanda o per contraddire alla stessa è necessario avervi interesse) del contribuente e costituisce "condizione dell'azione".
 - ✓ Giudizio di merito: per sottolineare la circostanza che il ricorso, pur formalmente indirizzato contro un atto impugnabile, è in realtà diretto a consentire al Giudice tributario, nei limiti dei motivi devoluti, l'accertamento del regime giuridico del rapporto tributario sotteso all'atto impugnato.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di azione

Anche nel processo tributario la tutela giurisdizionale si realizza mediante la cognizione, l'esecuzione e la cautela.

L'azione di cognizione: nel processo tributario si realizza attraverso l'azione di impugnazione e l'azione di rimborso.

In particolare:

- l'azione di impugnazione si promuove avverso uno degli atti autonomamente impugnabili previsti dall'art. 19;
 - l'azione di rimborso avverso il rifiuto tacito dell'ente impositore, si distingue dall'azione di impugnazione per:
 - presupposti e condizioni dell'azione: può essere proposta decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di restituzione.
 - Il silenzio dell'ente impositore è equiparato al rifiuto dell'istanza e costituisce presupposto processuale.
 - l'oggetto del ricorso: manca un provvedimento espresso;
 - delimitazione della cognizione giudiziale: è limitata all'accertamento circa la spettanza del rimborso.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

(segue) Tipologie di azione

L'azione "esecutiva": il contribuente che abbia ottenuto una sentenza favorevole della CTP o CTR, può agire affinché l'ente impositore si adegui al giudicato attraverso uno specifico procedimento, il "giudizio di ottemperanza" (art. 70 D. Lgs. n. 546/92).

L'azione cautelare: all'interno del processo tributario distinguiamo:

- l'azione cautelare a favore del contribuente, diretta ad ottenere:

- in primo grado, la sospensione dell'atto impugnato (artt. 47 e 47-bis D.Lgs. n. 546/92);
- nei gradi successivi, la sospensione di sentenze sfavorevoli della CTP o CTR, a loro volta oggetto di impugnazione.

- l'azione cautelare a favore dell'erario: diretta ad ottenere l'autorizzazione a procedere a iscrizione ipotecaria o sequestro conservativo sui beni del debitore (art. 22 D.Lgs. n. 472/97).
