
Estratto

Estratto da un prodotto
in vendita su **ShopWKI**,
il negozio online di
Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria
professionale, del software, della formazione
e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM,
Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



1. L'INTRODUZIONE DEL GIUDICE TRIBUTARIO MONOCRATICO

di Matteo Busico



1.1. INTRODUZIONE¹

La riforma del processo tributario del 2022² ha previsto che le controversie “minori”³ siano decise in primo grado dalle Corti di giustizia tributarie in composizione monocratica.

Prima di analizzare nello specifico questa innovazione legislativa, va precisato che la figura del giudice tributario monocratico non è del tutto nuova nell'ordinamento processuale tributario, se si pensa che il legislatore già nel 1998, precisamente con l'art. 32 della Legge 8 maggio 1998, n. 146, recante modificazioni alle disposizioni transitorie e finali dei Decreti legislativi nn. 545 e 546 del 31 dicembre 1992, aveva introdotto il giudice singolo per le controversie tributarie di valore inferiore a cinque milioni di lire pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali alla data del 1° aprile 1996⁴; si trattava di una norma di carattere transitorio, che trovava la sua giustificazione nell'esigenza di una rapida definizione dell'arretrato relativo a ricorsi proposti prima dell'entrata in vigore del “nuovo” processo tributario disciplinato dal D.Lgs. n. 546/1992⁵. Successivamente, la Legge delega del 2014, concernente la “*revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali*”⁶, ha previsto tra i suoi principi e criteri direttivi “l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale, con conseguente regolazione, secondo i criteri propri del processo civile, delle ipotesi di inosservanza dei criteri di attribuzione delle controversie alla cognizione degli organi giudicanti monocratici o collegiali, con connessa disciplina dei requisiti di professionalità necessari per l'esercizio della giurisdizione in forma monocratica”⁷.

Le previsioni della delega appena citata risultavano di non facile realizzazione⁸, tanto da far auspicare il non esercizio della delega stessa da parte del legislatore delegato, in ciò legittimato dall'aggettivo “eventuale” curiosamente adoperato dal delegante⁹.

Ciò nonostante, il legislatore delegato ha ritenuto di dover dare una seppur limitata attuazione alla direttiva della delega sopra citata, stabilendo, con una previsione non a

¹ Capitolo a cura di Matteo Busico - Professore a contratto presso l'Università di Pisa, Dottore Commercialista in Lucca, Past President ADT.

² Di cui alla Legge 31 agosto 2022, n. 130.

³ Ovvero quelle di valore fino a 5.000 euro; nel testo originario dell'art. 4-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 il limite in questione era fissato in 3.000 euro, poi elevato alla misura attualmente vigente dall'art. 40, comma 2, del D.L. 24 febbraio 2023, n. 13.

⁴ Art. 72, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 546/1992; art. 44-bis del D.Lgs. n. 545/1992.

⁵ In argomento si veda A. Uricchio, “L'istituzione del giudice singolo nel processo tributario”, in *Rass. trib.*, n. 3/1999, pagg. 785 ss.; M. Scuffi, “L'istituzione del giudice unico tributario”, in *Corr. Trib.*, n. 6/1999, pagg. 413 ss.

⁶ Così la rubrica dell'art. 10 della Legge 11 marzo 2014, n. 23.

⁷ Art. 10, comma 1, lett. b), n. 2, della Legge n. 23/2014.

⁸ In proposito, diffusamente, C. Glendi, “Fermenti legislativi processualtributaristici: legge delega e direttive sul rito”, in *Corr. Trib.*, n. 7/2015, pagg. 498 ss., nello specifico pag. 500, ove l'Autore afferma che “l'individuazione dei requisiti necessari per l'esercizio della giustizia in forma monocratica si presenta, in sostanza, di tutt'altro che facile specificazione analitica”.

⁹ In tal senso, C. Glendi, “Commento all'art. 70, d.lgs. n. 546/1992”, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, a cura di C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino, Milano, 2016, pag. 290.

1. L'introduzione del giudice tributario monocratico

1.2. La "competenza" del giudice tributario monocratico ex art. 4-bis del D.Lgs. n. 546/1992

torto definita "bizzarra"¹⁰, che nell'ambito del giudizio di ottemperanza, "per il pagamento di somme di importo fino a ventimila euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla Commissione in composizione monocratica"¹¹.

Tale previsione poneva e tuttora pone non poche problematiche di ordine interpretativo, risultando *in primis* poco ragionevole, o quantomeno contraddittorio, aver inserito un ben preciso limite quantitativo oltre il quale la decisione sull'ottemperanza debba essere collegiale, che però non opera affatto per le spese di lite, che in ogni caso, a prescindere dal loro importo, che potrebbe essere anche di rilevante entità, sono trattate da un solo membro della Corte, per cui, a fronte della medesima sentenza che condanni l'ente impositore a rimborsare al contribuente una somma di importo superiore a 20.000 euro e altresì liquidi in suo favore spese di giudizio, di qualsivoglia importo, la decisione sulla relativa ottemperanza dovrebbe essere collegiale per l'esecuzione del capo della sentenza sul rimborso e monocratica per quello afferente le spese di lite¹²; è di tutta evidenza che si tratta di una soluzione incomprensibile, anche in considerazione della circostanza che il capo sulle spese non è autonomo rispetto alla sentenza alla quale accede¹³, tanto è vero che nella prassi la discutibile disposizione in esame di fatto è stata disapplicata, non essendosi a quanto risulta mai riscontrata la distinta composizione dell'organo giudicante per l'ottemperanza della medesima sentenza.

1.2. LA "COMPETENZA" DEL GIUDICE TRIBUTARIO MONOCRATICO EX ART. 4-BIS DEL D.LGS. N. 546/1992

Sulla scorta di non poche proposte riformatrici che auspicavano l'istituzione di un giudice tributario monocratico chiamato a decidere sulle controversie di valore meno rilevante¹⁴, con la riforma attuata nel 2022 è stata introdotta nel *corpus* normativo disciplinante il processo tributario una disposizione *ad hoc* relativa alla "competenza del giudice monocratico", ovvero l'art. 4-bis del D.Lgs. n. 546/1992.

A tal proposito, occorre in primo luogo rimarcare la tutt'altro che ineccepibile dizione della rubrica dell'art. 4-bis appena citato, che parla di "competenza", quando in realtà la disposizione legislativa in esame non reca un nuovo criterio di competenza tecnicamente inteso¹⁵, se non in senso lato, ovvero di competenza c.d. interna, atteso che il ricorso del contribuente deve comunque essere indirizzato alla Corte di giustizia tribu-

¹⁰ C. Glendi, *op. ult. cit.*, pag. 289.

¹¹ Art. 70, comma 10-bis, del D.Lgs. n. 546/1992.

¹² F. Randazzo, "Con l'immediata esecutività delle sentenze non ancora in giudicato cambia il giudizio di ottemperanza", in *Corr. Trib.*, n. 25/2016, pag. 1973, che ritiene contraria al buon senso "la norma che comporterà una inevitabile individuazione funzionale di due composizioni differenti del giudice dell'ottemperanza".

¹³ M. Busico, "Gli aspetti problematici della normativa sull'esecuzione delle sentenze tributarie", in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2020, pag. 2544.

¹⁴ Per la disamina delle varie proposte di riforma si veda C. Buccico - L. Letizia, "Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva della terzietà e imparzialità del giudice", in *Giur. imp.*, n. 4/2019, pagg. 305 ss.

¹⁵ La competenza rappresenta il *quantum* di giurisdizione assegnato a ciascun organo giurisdizionale.

L'introduzione del giudice tributario monocratico 1.

La "competenza" del giudice tributario monocratico ex art. 4-bis del D.Lgs. n. 546/1992 1.2.

taria di primo grado territorialmente competente senza alcuna specificazione di sorta, mentre è compito del presidente delle Corti assegnare il ricorso al giudice monocratico, e in ogni caso il vizio dell'erronea assegnazione da parte del presidente o della decisione della Corte assunta nella composizione non corretta non è riconducibile all'incompetenza e non comporta le relative conseguenze¹⁶.

In definitiva, dunque, si deve persistere nel sostenere che il processo tributario conosce solo la competenza territoriale, nonché quella per gradi di giudizio, non avendo l'art. 4-bis del D.Lgs. n. 546/1992 introdotto una ipotesi di competenza per valore¹⁷.

Venendo ora al contenuto della disposizione, la stessa al primo comma prevede che le Corti di giustizia decidono in composizione monocratica le controversie di primo grado di valore fino a 5.000 euro, mentre le controversie di valore indeterminabile sono decise collegialmente dalle Corti di giustizia tributaria di primo grado¹⁸.

Il secondo comma dell'art. 4-bis in argomento stabilisce che ai fini della determinazione del valore della lite si deve fare riferimento a quanto previsto dal comma 2 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992, secondo il quale "per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate nell'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste".

Diversi sono gli aspetti controversi ai fini della determinazione del valore della lite, che rileva anche al fine di stabilire la sussistenza dell'obbligo della parte di stare in giudizio

¹⁶ Ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 546/1992, il giudice tributario che ravvisi la propria incompetenza la dichiara con sentenza nella quale indica quello competente avanti il quale il processo deve essere riassunto nel termine fissato nella sentenza stessa, o in mancanza entro 6 mesi dalla sua comunicazione, pena l'estinzione del processo.

¹⁷ Non può pertanto essere accettata l'affermazione, peraltro isolata in dottrina, di F. Paparella, "La giurisdizione, gli atti impugnabili e le azioni esperibili nel processo tributario", in *La giustizia tributaria*, a cura di A. Contrino - E. della Valle - A. Marcheselli - E. Marellò - G. Marini - F. Paparella, pag. 54, secondo la quale "oltre al criterio territoriale, con la Legge n. 130 del 31 agosto 2022, è sopraggiunta una novità che impone di distinguere anche una competenza in base al valore della controversia per i giudizi dinanzi alle Corti di primo grado". In realtà, come correttamente rilevato da A. Carinci, *Manuale sul processo tributario*, Torino, 2024, pag. 25, "quello del giudice monocratico è un criterio di competenza meramente interno, nel senso che il ricorso deve essere comunque indirizzato alla Corte competente e solo in sede di assegnazione è previsto che la causa venga deferita al giudice monocratico"; nello stesso senso, C. Corrado Oliva, "Commento all'art. 4-bis, d.lgs. n. 546/1992", in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milano, 2023, pag. 104; F. Pistolesi, "La trattazione", in *Il giudizio tributario*, a cura di C. Consolo - G. Melis - A.M. Perrino, Milano, 2022, pag. 446; M. Antonini - P. Piantavigna, "Giudice monocratico e conciliazione giudiziale: prime questioni problematiche", in *Corr. Trib.*, n. 12/2022, pag. 1082 ss., i quali fanno notare che non recando l'art. 4-bis del D.Lgs. n. 546/1992 una regola sulla competenza, nonostante la rubrica e la sua collazione tra le norme sulla competenza, le sue previsioni avrebbero dovuto trovare una più corretta *sedes materiae* nella disposizione che disciplina l'assegnazione del ricorso, ovvero l'art. 26 del D.Lgs. n. 546/1992.

¹⁸ L'individuazione delle controversie di valore indeterminabile è alquanto agevole; in particolare, si tratta delle liti catastali, quelle su atti di diniego di agevolazioni fiscali privi del contestuale recupero impositivo, su provvedimenti di irrogazioni di sanzioni accessorie non pecuniarie, di attribuzione o chiusura d'ufficio della partita IVA. Inoltre, a seguito dell'intervento legislativo di cui art. 1, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, rientrano nella categoria in esame anche le controversie sui dinieghi di autotutela ex artt. 10-*quater* e 10-*quinquies* dello Statuto del contribuente.

1. L'introduzione del giudice tributario monocratico

1.2. La "competenza" del giudice tributario monocratico ex art. 4-bis del D.Lgs. n. 546/1992

mediante l'assistenza di un difensore tecnico abilitato¹⁹, nonché per quantificare l'importo dovuto a titolo di contributo unificato per l'iscrizione a ruolo della causa²⁰; in passato, nel vigore dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, il valore della lite rilevava anche per stabilire se la controversia fosse soggetta al procedimento di reclamo²¹.

Una prima questione è se per tale determinazione bisogna avere riguardo all'importo dei singoli tributi oggetto dell'atto impugnato, oppure all'insieme degli stessi, qualora come in molti casi avviene, un unico atto riguardi più tributi; la dottrina più accreditata ha accolto tale ultima soluzione, per cui il valore della lite è dato dall'importo complessivo dei tributi oggetto della controversia²², come poi confermato dall'Agenzia delle Entrate ai fini del reclamo²³.

Inoltre, a prescindere dal valore dei tributi di cui all'atto impugnato, il valore della controversia è determinato con riguardo al *quantum* oggetto della domanda giudiziale²⁴, per cui anche a fronte di un avviso di accertamento di milioni di euro, qualora il contribuente contesti, quindi proponga domanda di annullamento, relativamente a solo una minima parte dell'atto, di valore non superiore a 5.000 euro, la relativa controversia dovrà essere decisa dal giudice monocratico.

Con riferimento alle controversie relative al diniego espresso o tacito di rimborso, il valore della lite è dato dall'importo del tributo oggetto della domanda giudiziale, al netto degli accessori; nel caso in cui l'azione di rimborso riguardi più periodi d'imposta, secondo l'Agenzia delle Entrate occorrerebbe "fare riferimento al singolo rapporto tributario sottostante al singolo periodo d'imposta. Pertanto, in tale ipotesi il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto a rimborso per singolo periodo di imposta"²⁵.

¹⁹ Che ai sensi del primo periodo del secondo comma dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992, non ricorre per le controversie di valore fino a 3.000 euro, nelle quali le parti possono stare in giudizio senza avvalersi dell'assistenza tecnica di un difensore.

²⁰ Ai sensi dell'art. 13, comma 6-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

²¹ L'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 è stato abrogato dall'art. 2, comma 3, lett. a), del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220.

²² C. Glendi, "Sui limiti dell'assistenza tecnica obbligatoria nel processo tributario", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10/2000, pag. 925, commento adesivo alla sentenza della Comm. trib. prov. Genova, Sez. XI, 7 febbraio 2000, n. 722, *Ivi*, pag. 921, *contra* L. Castaldi, "Commento all'art. 12, d.lgs. n. 546/1992", in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi, *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004, pag. 160, secondo la quale il valore della lite deve essere determinato con riguardo all'importo dei singoli tributi che formano oggetto dell'atto impositivo impugnato.

²³ Agenzia delle Entrate, circolare n. 9/E del 19 marzo 2012, par. 1.3, richiamata anche dalla successiva circolare n. 30/E del 22 dicembre 2017, par. 1.

²⁴ C. Glendi, *op. loc. ult. cit.*, in proposito richiama l'art. 10, primo comma, c.p.c., ai sensi del quale il valore della causa "si determina dalla domanda", di conseguenza, "in base a questa regola, volendo esemplificare, di fronte ad un avviso di accertamento o di liquidazione per un tributo di un miliardo di lire, se l'oggetto della domanda e della relativa controversia è di soli tre milioni, non v'è obbligo di assistenza tecnica". Sul punto sono stati espressi dubbi da L. Nicotina, *La difesa tecnica nel processo tributario*, Milano, 2020, pagg. 73 ss., secondo il quale l'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992 collega il valore della lite a quello dell'atto impugnato, non a quello della domanda giudiziale, pur dovendo però poi ammettere che in caso di domanda che non riguardi la totalità dell'atto risulterebbe "poco ragionevole e piuttosto obiettabile che il valore della lite faccia riferimento a elementi che non possono entrare in contestazione giudiziale" (pag. 79), considerato che "il principio dispositivo in ordine alla domanda, impedisce di attrarre a giudizio quelle parti dell'atto che non siano state oggetto di contestazione da parte del ricorrente" (pag. 80).

²⁵ Così la circolare n. 9/E, cit.

L'introduzione del giudice tributario monocratico 1.

La "competenza" del giudice tributario monocratico ex art. 4-bis del D.Lgs. n. 546/1992 1.2.

Tale linea interpretativa non è affatto convincente, in quanto in caso di presentazione di una istanza di rimborso nella quale venga richiesto il rimborso di tributi versati per diverse annualità, qualora l'ente impositore non abbia opposto un distinto provvedimento di rigetto per ciascuno dei periodi d'imposta ricompresi nella richiesta, risulta di tutta evidenza che l'atto impugnato è uno solo, trattandosi dell'unico diniego di rimborso oggetto dell'iniziativa giudiziaria, per cui il valore della lite dovrebbe essere unitariamente determinato, considerando l'importo complessivo dei tributi ricompresi nell'istanza²⁶.

Nell'ipotesi di ricorso cumulativo, ovvero della proposizione di un unico ricorso attraverso il quale vengano impugnati più atti, si è posto il problema, in particolare ai fini di quantificare il contributo unificato tributario dovuto per l'iscrizione a ruolo della causa, di stabilire se il valore della lite si determina sommando l'importo dei tributi contestati in tutti gli atti cumulativamente impugnati, oppure se al contrario si deve avere riguardo a ciascuno degli atti sottoposto al vaglio del giudice tributario, ognuno dei quali costituisce una autonoma controversia.

Dopo qualche anno di incertezza è intervenuto sul punto il legislatore²⁷ che, con la Legge di stabilità 2014 ha novellato l'art. 14, comma 3-bis, del D.P.R. n. 115/2002, prevedendo che nel processo tributario il valore della lite è determinato "per ciascun atto impugnato, anche in appello", e così ha messo fine alla questione, accogliendo la seconda delle soluzioni sopra rappresentate²⁸, che per evidenti ragioni di coerenza dell'ordinamento si deve ritenere che valga anche con riguardo alla determinazione del valore della lite ai fini dell'eventuale assegnazione della decisione al giudice tributario monocratico.

Ciò detto, si potrebbe tuttavia porre il problema di un ricorso mediante il quale siano stati impugnati più atti, alcuni dei quali di valore inferiore a 5.000 euro, altri superiore, per cui in questo caso la Corte di giustizia tributaria dovrebbe decidere in composizione monocratica con riguardo ai primi e collegale sui secondi e per fare ciò dovrebbe essere previamente separato il ricorso cumulativo proposto dal contribuente in base al valore delle relative (autonome) controversie: questa è l'unica soluzione aderente al dato nor-

²⁶ Così la prevalente giurisprudenza di merito, Comm. trib. prov. Pavia, Sez. I, 30 luglio 2013, n. 270; Comm. trib. prov. Lecco, Sez. II, 4 giugno 2018, n. 113; Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XIII, 25 febbraio 2020, n. 627 (le prime due relative all'obbligo di preventivo reclamo, l'ultima sulla determinazione del contributo unificato tributario); *contra* Corte giust. trib. Genova, Sez. I, 3 aprile 2023, n. 186, sul c.u.t.

²⁷ Con una previsione, secondo la giurisprudenza di legittimità, di natura interpretativa, così Cass., Sez. trib., ord. 10 giugno 2021, n. 16283, successivamente ampiamente richiamata da Cass., Sez. trib., ord. 13 ottobre 2022, n. 29998.

²⁸ Per l'analisi di tale novella normativa si veda M. Bruzzone, "Il ricorso cumulativo sconta il 'contributo unificato tributario' per ciascun atto impugnato", in *Corr. Trib.*, n. 4/2014, pagg. 283 ss., la quale esprimeva dubbi sulla costituzionalità della disposizione, che però è passata indenne al vaglio della Consulta, cfr. Corte Cost., 7 aprile 2016, n. 78, in cui tra le altre cose è stata affermata l'assoluta irrilevanza del meccanismo di determinazione del contributo unificato rispetto al diritto di difesa, che non è affatto legato alla prerogativa di scegliere le modalità cumulative anziché quelle individuali; inoltre, deve essere considerato che dalla scelta discrezionale del contribuente di impugnare cumulativamente più atti anziché singolarmente ciascuno di essi non può derivare un diverso importo dovuto a titolo di contributo unificato, altrimenti il trattamento fiscale della fattispecie verrebbe rimesso all'arbitrio del singolo.

1. L'introduzione del giudice tributario monocratico

1.3. Il problema della c.d. imposta virtuale

mativo, ma invero è contraria ai più elementari principi di economia processuale e alle esigenze di celerità alla base dell'istituzione del giudice tributario monocratico²⁹.

La problematica appena rappresentata "sconsiglia" quindi la riunione di ricorsi qualora per alcuni degli stessi il valore della lite sia inferiore, per altri superiore, alla soglia di 5.000 euro, salvo che non si versi in una ipotesi di litisconsorzio necessario, nella quale i ricorsi devono essere obbligatoriamente riuniti, perché la sentenza deve essere resa a contraddittorio integro altrimenti risulterebbe *inutiliter data* e in tal caso la controversia dovrebbe essere assegnata alla Corte in composizione collegiale; nell'eventualità in cui il valore di ogni singola controversia, determinato per ciascun atto impugnato, non ecceda l'importo di 5.000 euro, la decisione sui ricorsi riuniti in ragione della sussistenza del litisconsorzio necessario spetta comunque al giudice monocratico³⁰.

1.3. IL PROBLEMA DELLA C.D. IMPOSTA VIRTUALE

Il secondo e ultimo periodo dell'art. 4-*bis*, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce che ai fini della determinazione del valore della lite "si tiene conto anche dell'imposta virtuale calcolata a seguito delle rettifiche di perdite".

A tal proposito, giova rammentare che è ben nota e risalente nel tempo la questione della determinazione del valore della controversia con riguardo agli atti mediante i quali l'ente impositore rettifica la dichiarazione presentata dal contribuente limitandosi a ridurre le perdite dichiarate dal medesimo, quindi non accertando tributi.

La posizione ufficiale dell'Amministrazione finanziaria sul punto è sempre stata nel senso che il valore della lite debba essere determinato considerando l'imposta virtuale calcolata sulla differenza tra la perdita dichiarata dal contribuente e la minore perdita accertata dall'Ufficio³¹.

²⁹ È senz'altro comprensibile quanto scrivono M. Antonini - P. Piantavigna, *op. cit.*, pagg. 1084 ss., secondo i quali "non sembra opportuna l'assegnazione al giudice monocratico (perlomeno) di quelle cause 'minori' che risultino collegate a controversie da ricondurre alla cognizione della Corte in composizione collegiale, presso la quale dovrebbero essere riunite tutte le cause connesse (oggettivamente e soggettivamente)", tuttavia la riunione delle cause connesse è una facoltà discrezionale del giudice, che non dovrebbe essere esercitata qualora porti al risultato di superare la previsione normativa secondo la quale le liti "minori" devono essere decise dal giudice monocratico, tanto più in assenza di una deroga prevista *ex lege*.

³⁰ Non è condivisibile l'opinione di F. Pistolesi, "La trattazione", *cit.*, pag. 447, secondo la quale "in ipotesi di litisconsorzio necessario o di riunione di ricorsi connessi, l'assegnazione spetterà al giudice collegiale ogni volta che il valore complessivo delle singole cause superi la soglia di euro tremila (ora cinquemila, ndr)", atteso che per determinare il valore della causa si deve aver riguardo a ciascun atto impugnato, ovvero al valore individuale di ogni singola causa, non a quello complessivo dato dalla sommatoria di ognuna di esse.

³¹ Circolare del Ministero delle Finanze 18 dicembre 1996, n. 291/E; la posizione è poi stata confermata dall'Agenzia delle Entrate in più occasioni a proposito del valore della controversia rilevante ai fini della definizione delle liti pendenti (circolare n. 17/E del 21 marzo 2003, n. 48/E del 24 ottobre 2011, n. 22/E del 28 luglio 2017; n. 6/E del 1° aprile 2019) e dell'obbligo di preventivo reclamo [circolare n. 9/E, *cit.*, nella quale si legge che "in ipotesi di avviso di accertamento che si limiti a ridurre o ad azzerare la perdita dichiarata (senza accertamento di un reddito), il valore è determinato sulla base della sola imposta 'virtuale', che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile e quella accertata"].

L'introduzione del giudice tributario monocratico 1.

L'assegnazione della causa al giudice monocratico 1.4.

La dottrina aveva espresso non poche perplessità sull'appena riportato criterio di determinazione del valore della controversia basato sulla c.d. imposta virtuale; tale soluzione, secondo una autorevole opinione, “espone parti e giudici a calcoli funambolici incertissimi, se non addirittura aprioristicamente impossibili, con tutte le relative incertezze che mal si conciliano con l'esigenza di una predeterminazione di relativa certezza”³²; allo stesso modo, era stato evidenziato che il criterio non risulta “godere di una coerenza interna” qualora l'imposta virtuale da determinare sia progressiva, ovvero non proporzionale, per cui in tali ipotesi è stato ritenuto più agevole sostenere che “la controversia abbia un valore pari a zero”³³.

L'intervento legislativo in esame, che espressamente afferma la necessità di considerare ai fini del valore della lite l'imposta virtualmente dovuta sulla rettifica di perdite, legittima la posizione della prassi amministrativa sul punto e per la già ricordata esigenza di coerenza dell'ordinamento dovrebbe valere anche ai fini dell'obbligo dell'assistenza tecnica³⁴.

In ogni caso, si deve ribadire quanto a suo tempo affermato³⁵, a proposito dell'opportunità che l'Agenzia delle Entrate nell'atto stesso nel quale proceda a rettificare le perdite indichi l'importo dell'imposta virtuale, in modo da evitare al giudice tributario e al contribuente i calcoli (che in alcuni casi potrebbero essere anche piuttosto complicati) necessari per determinare il valore della lite ai fini dell'assegnazione del ricorso e dell'obbligo di assistenza tecnica.

1.4. L'ASSEGNAZIONE DELLA CAUSA AL GIUDICE MONOCRATICO

Le difficoltà sopra evidenziate cui si potrebbe andare incontro nella determinazione del valore della causa non devono tuttavia essere drammatizzate dal contribuente, il quale, come già detto, è tenuto ad indirizzare il proprio ricorso alla Corte di giustizia tributaria territorialmente competente senza alcuna specificazione di sorta, poi sarà compito del presidente della Corte di giustizia tributaria di primo grado adita³⁶ assegnare il ricorso al giudice monocratico nei casi previsti dall'art. 4-bis del D.Lgs. n. 546/1992.

³² C. Glendi, “Sui limiti dell'assistenza tecnica obbligatoria nel processo tributario”, *cit.*

³³ M. Nussi, “Commento all'art. 12, d.lgs. n. 546/1992” in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, pag. 137; secondo P. Russo, *Manuale di diritto tributario - Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 82, sembra preferibile la tesi secondo la quale nella fattispecie in esame si tratterebbe di controversie di valore indeterminato.

³⁴ In tal senso, F. Pistolesi, “Giudice unico in primo grado per controversi fino a 3 mila euro”, in *I focus del Sole 24 Ore*, 15 settembre 2022, n. 22, pag. 11; A. Cuva, “Le controversie assegnate al nuovo giudice monocratico”, in F. Gallo - A. Uricchio - A. Cuva - C. Buccico - S. Donatelli, *Le novità introdotte dalla Legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, pag. 57; di contrario avviso A. Carinci, *Manuale sul processo tributario*, *cit.*, pag. 28, secondo il quale il fatto che la previsione secondo cui si deve tenere conto dell'imposta virtuale è stata introdotta nell'art. 4-bis e non anche nel successivo art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992, “lascia intendere che essa possa valere solo per determinare la competenza del giudice monocratico, non anche per il calcolo del C.U.”.

³⁵ M. Busico, “L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi”, in *Corr. Trib.*, n. 10/2012, pag. 708.

³⁶ Ai sensi dell'art. 6, comma 1-bis, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 545/1992.

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.

