
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.



CAPITOLO PRIMO

NOZIONI PRELIMINARI SUL PROCESSO TRIBUTARIO: CENNI STORICI

SOMMARIO: 1. Profili storico evolutivi dei giudici tributari. – 2. La riforma del 1972. – 3. La riforma del 1992. – 4. L'ultima riforma organica.

1. *Profili storico evolutivi dei giudici tributari*

Lo studio del processo tributario, come quello di ogni altra disciplina, muove dalle sue origini, il che impone di ripercorrere, seppur brevemente, la complessa vicenda che ha portato all'assetto attuale, definito nei suoi contenuti dal d.lgs. n. 175 del 14 novembre 2024, recante il Testo unico della giustizia tributaria, elaborato sulla base dei principi e criteri direttivi contenuti nell'art. 21, comma 1, della legge 9 agosto 2023, n. 111, in vigore dal 29 novembre 2024 ma con effetto dal 1° gennaio 2027 a seguito della proroga disposta dall'art. 4, comma 3, del d.l. n. 200 del 31 dicembre 2025 ⁽¹⁾.

È stata un'evoluzione lenta e articolata, influenzata in modo significativo e determinante dalle riforme del processo civile e di quello amministrativo, nonché dall'evoluzione giurisprudenziale – anche recente – che si è espressa con decisioni di grande rilievo, che verranno richiamate nel testo.

Ma vediamo di riassumere brevemente le diverse tappe dell'evoluzione cui si è fatto cenno.

Il percorso evolutivo che ha connotato la giustizia tributaria conosce essenzialmente cinque fasi ben distinte che hanno trasformato un processo storicamente considerato di “serie B” in una vera e propria magistratura tributaria.

⁽¹⁾ L'art. 131 del TU n. 175/2024 aveva in origine previsto l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2026.

Per comprendere l'evoluzione è utile ricordare che il sistema ha radici lontane nella legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, che abolì i tribunali del contenzioso amministrativo.

L'anzidetta legge, dopo aver affermato il principio in forza del quale le liti relative alle imposte venivano devolute all'autorità giudiziaria ordinaria (artt. 4 e 6) ed aver escluso, con l'art. 12, che si potesse innovare "(...) alle attribuzioni contenziose di altri corpi o collegi derivanti da leggi speciali e diverse da quelle fin qui esercitate dai giudici ordinari del contenzioso amministrativo", ebbe a determinare, nei fatti, la formazione di un duplice ordine di tutela.

Quanto alla giurisdizione ordinaria, essa soffriva di rilevanti limitazioni.

La prima di esse atteneva al tempo nel quale l'azione giudiziaria poteva essere promossa. Per le imposte dirette riscosse mediante ruoli, infatti, il giudice non poteva essere adito prima della loro pubblicazione ed era esclusa la cognizione delle questioni che si riferivano all'estimo catastale e all'*estimazione dei redditi*, ossia, nell'interpretazione giurisprudenziale dell'art. 6 della legge sull'abolizione del contenzioso amministrativo, alle controversie relative ad accertamenti di fatto relativi all'esistenza e all'ammontare della base imponibile.

Una seconda importante limitazione, anch'essa espressa nella legge del 1865, consisteva nel *solve et repete*, che impediva di sperimentare la tutela giurisdizionale prima del pagamento del tributo. Rispetto alle questioni di *semplice* estimazione e per consentire una tutela preventiva rispetto all'iscrizione a ruolo e al pagamento del tributo, era, quindi, innegabile l'esigenza di configurare strumenti alternativi che, almeno alle origini, ebbero carattere amministrativo. Per le imposte indirette, ad esempio, erano previsti ricorsi gerarchici (per l'imposta di registro, l'art. 47 legge 11 aprile 1862 n. 585 contemplava un ricorso gerarchico alla direzione provinciale, salvo appello al Ministero delle finanze ovvero direttamente a tale ministero ed analoghi ricorsi gerarchici *impropri* prevedevano le leggi sull'imposta di ricchezza mobile, sull'imposta sui fabbricati e sull'imposta di manomorta).

Questa configurazione fu profondamente modificata dall'evoluzione del ricorso gerarchico, che nel 1936 e nel 1937 estese la nuova forma di tutela anche alle imposte sui trasferimenti, seppure con caratteristiche peculiari. Siffatta evoluzione prese le mosse con l'emanazione del r. d. 28 giugno 1866, n. 3023, che deferì ad una commissione comunale, già istituita dalla legge 14 luglio 1864, n. 1830, con compiti di amministrazione attiva (appuramento e determinazione dei redditi e

del tributo dovuto ai fini dell'imposta di ricchezza mobile), la cognizione dei ricorsi dei contribuenti, salvo appello ad una commissione provinciale e salvo la possibilità di sottoporre ad una commissione centrale (già istituita con l'art. 17 del regolamento 14 agosto 1864 al fine di risolvere i conflitti tra comuni e le questioni di duplicazione) *ricorsi che riguardassero l'applicazione della legge*. Il sistema venne, poi, disciplinato con il t.u. sull'imposta di ricchezza mobile 24 agosto 1877, n. 560 e con il relativo regolamento 11 luglio 1907, n. 560 e, in base alla delega conferita al governo con legge 11 agosto 1870, n. 5784, all. F, il contenzioso relativo all'imposta sui fabbricati venne uniformato, con il regolamento 24 agosto 1877, n. 4024, a quello proprio dell'imposta mobiliare. Successivamente, analoga omologazione interessò l'imposta complementare progressiva sul reddito.

Con i r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639 ed 8 luglio 1937, n. 1516, il sistema risultò compiutamente definito con la previsione di una disciplina applicabile, sia pur con notevoli differenze, sia alle imposte dirette, sia alle maggiori imposte indirette, e rimase in vigore fino alla prima importante riforma intervenuta nel 1972 ⁽²⁾. Tale disciplina prevedeva che, per le prime, il ricorso all'autorità giudiziaria doveva necessariamente esser preceduto dal ricorso alla commissione tributaria di primo grado, mentre, per le imposte indirette, l'Autorità giudiziaria poteva essere adita indipendentemente o anche cumulativamente al ricorso alle commissioni, salvo esclusione, nel primo caso, della condanna nelle spese dell'amministrazione finanziaria. Rimaneva, comunque, un sistema complesso e disorganico con un doppio livello di giudizio: un primo grado amministrativo – talora l'unico possibile per le questioni di *semplice estimazione* – e un grado giurisdizionale gravato da pesanti limitazioni, tali da ridurre l'efficacia della tutela.

La dottrina maggioritaria e la giurisprudenza, tuttavia, ancorché si trovassero di fronte ad organi fortemente “limitati” e malgrado i dati estremamente chiari desumibili dal diritto positivo (tra gli altri, nomina dei commissari da parte dell'amministrazione finanziaria cui competevano poteri di sorveglianza e disciplina sui medesimi), qualificarono le commissioni come giudici speciali, nella speranza, probabilmente, di riuscire a trasferir loro i caratteri propri della giurisdizione ordinaria.

⁽²⁾ Il riferimento è alla disciplina contenuta nel d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 emanato a seguito della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, successivamente modificato ed integrato dal d.P.R. 3 novembre 1981, n. 739.

Se la natura giurisdizionale delle commissioni fosse stata generalmente riconosciuta, sarebbe stato possibile, infatti, conseguire, col tempo, l'eliminazione almeno di alcune tra le più gravi anomalie e storture e giungere, così, per esempio, ad escludere l'esercizio di poteri di amministrazione attiva ⁽³⁾ ovvero impedire la presenza di funzionari dell'amministrazione nell'organico delle commissioni, o, ancora, vietare che il rappresentante dell'ufficio fosse presente alla discussione in camera di consiglio e quindi partecipasse, sia pur passivamente, com'era prescritto, al momento della decisione. Certo è che le commissioni costituivano organi privi della necessaria indifferenza rispetto all'esito della lite, mentre l'organo giurisdizionale è, per definizione, terzo ed imparziale, con l'unico obiettivo di riconoscere ed applicare la volontà del legislatore. Esse si ponevano, invece, come organi di giustizia nell'amministrazione, privi dei requisiti di terzietà ed imparzialità, con il compito di esercitare il controllo sull'attività degli uffici con i quali, tuttavia, condividevano la tutela dell'interesse fiscale.

La situazione mutò radicalmente con l'entrata in vigore della Costituzione repubblicana del 1947. L'art. 102 vietò l'istituzione di nuovi giudici speciali prescrivendo la *revisione* di quelli esistenti ⁽⁴⁾. D'altra parte, mentre lo Statuto albertino non prevedeva che i diritti e gli interessi legittimi dei privati dovessero necessariamente disporre di una tutela giurisdizionale, l'art. 113 della nuova legge fondamentale rese obbligatorio il suo riconoscimento ⁽⁵⁾. Di conseguenza, la natura giuridica da attribuire alle commissioni divenne problema fondamentale. Se ne fosse stata riconosciuta la connotazione giurisdizionale, sarebbe stato possibile che esse continuassero ad operare, previa revisione ai sensi della disposizione transitoria VI. Diversamente, non potendosi istituire nuovi giudici speciali e non potendosi negare tutela

⁽³⁾ Le Commissioni potevano, originariamente, elevare i redditi accertati dall'ufficio in fase di accertamento.

⁽⁴⁾ Per revisionare le giurisdizioni speciali esistenti, la Costituzione aveva concesso al legislatore il termine di cinque anni con la disposizione transitoria VI; il suddetto termine non venne peraltro ritenuto perentorio dalla Corte costituzionale.

⁽⁵⁾ Art. 113: "Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizione dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa.

Tale tutela giurisdizionale non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinare categorie di atti.

La legge determina quali organi di giurisdizione possono annullare gli atti della pubblica amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa".

giurisdizionale, si sarebbe dovuto necessariamente ricondurre l'intero contenzioso tributario nella giurisdizione ordinaria. Solo in questo modo, infatti, si sarebbe potuto evitare che le questioni di *semplice estimazione*, ancorché espressione di diritti soggettivi, restassero prive di tutela giurisdizionale.

Grazie all'entrata in vigore della Costituzione, le commissioni vennero, quindi, sottoposte a una profonda rivisitazione critica ⁽⁶⁾.

Di fronte ad una situazione estremamente complessa e particolarmente delicata, accadde che, mentre la Corte di cassazione mantenne la tesi della giurisdizionalità, la Corte costituzionale, invece, dopo averla in un primo tempo sposata, con le ordinanze n. 6 e n. 10 del 1969 ⁽⁷⁾, qualificò quegli organi come organi di giustizia nell'amministrazione sottolineando come i loro componenti (delle commissioni distrettuali e provinciali) fossero nominati dall'intendente di finanza e dal ministero, ed il primo ne potesse addirittura disporre lo scioglimento. Le anzidette decisioni costrinsero il legislatore alla riforma del contenzioso, riforma che, prospettata nella legge delega 8 ottobre 1971, n. 825, fu poi attuata con il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Intervenuta la riforma, la Corte costituzionale tornò di nuovo a considerare le commissioni come organi di giurisdizione speciale in modo da poter ritenere che l'emanazione del decreto n. 636 del 1972 avesse attuato la *revisione* prevista dalla VI disposizione transitoria di un giudice preesistente all'entrata in vigore della Costituzione ⁽⁸⁾. In caso diverso, senza questo *révirement*, le nuove commissioni sarebbero state illegittime per violazione dell'art. 102 della Costituzione con conseguente demolizione dell'intero sistema ⁽⁹⁾.

⁽⁶⁾ Sono molti gli Autori che hanno sottolineato come la riforma valse più ad aggravare anziché attenuare le irrazionalità del sistema. Mentre, infatti, la disciplina del procedimento uscì dalla riforma migliorata, estremamente complessi restarono i problemi di coordinamento tra il ricorso alle commissioni e l'azione giudiziaria. In forza dell'art. 111 della Costituzione, per esempio, le decisioni della commissione tributaria centrale si ritennero soggette a ricorso per cassazione per violazione di legge, ricorso che il Supremo collegio reputò, con giurisprudenza pretoria, alternativo rispetto all'azione giudiziaria da esercitare avanti al giudice ordinario.

⁽⁷⁾ Corte Cost. sent. 6 febbraio 1969, n. 6, in *Foro it.*, 1969, I, 562 ss. e 10 febbraio 1969, n. 10, *ivi*, 561 ss.

⁽⁸⁾ Si ricordano: corte cost. 27 dicembre 1974, n. 287, in *Giur. Comm.*, 1975, II, 422 e 3 agosto 1976, n. 215, in *Riv. dir. proc.*, 1977, 103.

⁽⁹⁾ Nel frattempo, grazie all'intervento del giudice delle leggi, alcune delle maggiori anomalie erano state definitivamente cancellate dal sistema: così il principio del *solve et repete* come anche la possibilità del rappresentante dell'ufficio di permanere nella camera di consiglio al momento della decisione.

2. *La riforma del 1972*

Il processo tributario disciplinato dal d.P.R. n. 636/1972 si articolava in tre gradi: il primo si svolgeva dinnanzi alla commissione di primo grado, con sede e circoscrizione identica a quella dei tribunali, il secondo presso la commissione di secondo grado, con sede in ogni capoluogo di provincia, mentre il terzo grado di giudizio poteva svolgersi di fronte alla commissione tributaria centrale, con sede a Roma, ovvero, in alternativa, di fronte alla corte d'appello. Si trattava, però, di una alternativa zoppa, come molti hanno scritto, in quanto la corte di appello poteva essere adita soltanto una volta decorso il termine per proporre ricorso in commissione centrale ed a patto che nessuno avesse proposto ricorso a quel giudice speciale. Contro la decisione di terzo grado era, poi, possibile proporre ricorso in Cassazione *ex art. 360 c.p.c.* nel caso fosse stata impugnata la sentenza della corte d'appello e in forza dell'111 Cost. contro la decisione della commissione tributaria centrale.

Il sistema uscito dalla riforma del 1972 rappresentò senz'altro un momento di svolta rispetto al procedimento contenzioso preesistente, ma molti restavano i suoi limiti, più volte denunciati dalla dottrina e tali da indurre a qualificare il processo tributario, come si è detto, processo *di serie B*. Rispetto a quella disciplina, si è più volte affermato come le limitazioni più importanti risiedessero nella mancata previsione di strumenti di tutela cautelare e dunque di strumenti che, in presenza di un processo strutturato come impugnazione di provvedimenti amministrativi, permettessero di evitare l'anticipazione di somme che potessero poi risultare non dovute. Altrettanto grave era, inoltre, la mancata previsione dell'istituto della condanna nelle spese in ragione della soccombenza: l'impossibilità di vedersi rimborsare le spese processuali rappresentava, infatti, un ingiusto deterrente per chi, convinto della correttezza del proprio operato, si trovava tuttavia costretto a rinunciare alla lite per non corrispondere al proprio difensore somme addirittura maggiori di quelle pretese dall'amministrazione finanziaria. Vero è che il d.P.R. n. 636/1972 non prevedeva l'obbligo della difesa e assistenza in giudizio, ma è ovvio che, salvo ipotesi del tutto marginali, non era realistico pensare che un contribuente, normalmente inesperto del diritto tributario ed anche delle norme che disciplinavano il procedimento, potesse validamente contrastare una pretesa d'imposta sostenuta dall'ufficio finanziario con la propria competenza professionale. Ne derivava, per le controversie minori, un contraddittorio

palesemente impari e per quelle di maggior rilievo (per le quali il contribuente non poteva esimersi dal ricorrere a un difensore tecnico) una spesa irrecuperabile, palesemente iniqua che, nei fatti, poteva negare la tutela giurisdizionale solennemente garantita dalla Carta costituzionale.

L'evidente necessità di un intervento correttivo comportò un primo ritocco alla disciplina processuale, attuato con la legge n. 739/1981, che, peraltro, rimase nella sostanza immutata. Rispetto ai problemi prospettati e perché si giungesse (finalmente) a un processo capace di garantire una tutela piena ed effettiva si dovette attendere la riforma intrapresa con la delega espressa nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1992, n. 413 ed attuata con i decreti già richiamati del 31 dicembre 1992, n. 545 e n. 546, ma divenuta realmente operativa solo dal 1° aprile 1996.

Vi è da dire, comunque, che il legislatore, prima ancora di porre mano ad una vera e propria revisione del sistema, intuì che nessuna riforma, neppure la migliore astrattamente prospettabile, avrebbe potuto affrontare con successo i problemi della giustizia tributaria se prima non fosse stato risolto quello, estremamente grave, del numero eccessivo di cause pendenti. La deflazione del contenzioso divenne, allora, un obiettivo primario in quanto qualsiasi riforma sarebbe stata destinata al naufragio sotto il peso dell'eccessivo numero di cause aperte. Come più volte auspicato dalla migliore dottrina, si affermò il convincimento che occorresse introdurre una sorta di "filtro amministrativo" capace di circoscrivere il processo a quelle controversie per le quali nessuna forma di contraddittorio anticipato si rendeva prospettabile ovvero, dopo essere stata attivata, non avesse dato esito positivo.

Dopo l'approvazione dei decreti di riforma del processo, ma prima che le nuove commissioni venissero insediate, furono, quindi, introdotti nell'ordinamento istituti con matrice fortemente deflattiva, come, ad esempio, tra quelli ancora in vigore, l'accertamento con adesione (art. 2-*bis* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564 convertito nella legge 30 novembre 1994, n. 656 che trova oggi la sua disciplina nel d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218), la conciliazione giudiziale (art. 2-*sexies* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564 convertito nella legge 30 novembre 1994, n. 546, tradotto, poi, nell'art. 20-*bis* del d.P.R. n. 636/72 per divenire, infine, l'art. 48, d.lgs. n. 546/92) ed anche l'autotutela (art. 2-*quater*, d.l. 30 settembre 1994, n. 564 convertito nella legge 30 novembre 1994, n. 656 ed ora disciplinata nella duplice forma di autotutela obbligatoria e autotutela facoltativa rispettivamente negli artt. 10 *quater* e 10 *quinquies* della legge n. 212/2000 – Statuto dei diritti del contribuente), accompagnati anche da previsioni occasionali come la chiusura delle

liti pendenti disciplinata dall'art. 2-*quinqüies* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, ed anche l'accertamento con adesione per gli anni pregressi (art. 3 del medesimo decreto) introdotto per le dichiarazioni presentate entro il 30 dicembre 1994.

L'istituto dell'accertamento con adesione, disciplinato dal d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, e la conciliazione giudiziale, che trova ora la propria disciplina negli artt. 48, 48-*bis*, 48-*bis*.1 e 48-*ter* del d.lgs. n. 546/1992 (in seguito artt. 99, 100, 101 e 102 del TU della giustizia tributaria), fondano la loro specifica (ed estremamente efficace) forza dissuasiva sui fortissimi "sconti" applicati alle sanzioni (le due diverse definizioni comportano rispettivamente l'applicazione delle sanzioni nella misura di un terzo e del 40%, del 50% e del 60% del minimo previsto dalla legge in caso di perfezionamento rispettivamente nel primo e nel secondo grado di giudizio, ovvero nel corso del giudizio di Cassazione) ⁽¹⁰⁾, soprattutto se si tiene conto del fatto che, malgrado la revisione della loro misura, intervenuta con la riforma del sistema sanzionatorio amministrativo (in particolare, per questi aspetti, ancora in forza dei d.lgs. n. 471 e 473 del 18 dicembre 1997 "tradotti" ora nel TU n. 173 del 5 novembre 2024 delle sanzioni amministrative e penali, in vigore dal 1° gennaio 2027), esse restano particolarmente pesanti ⁽¹¹⁾.

⁽¹⁰⁾ Con le modifiche apportate al d.lgs. n. 218 del 1997 rispettivamente con il d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2 (art. 5) e con il d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito in legge 6 agosto 2008, n. 133 (che vi ha inserito l'art. 5-*bis*) l'abbattimento delle sanzioni era stato portato fino ad un ottavo del minimo, nei casi di accettazione della proposta di accertamento con adesione formulata dall'Amministrazione e di accettazione del P.V.C. di constatazione.

⁽¹¹⁾ Numerosi – e non sempre coordinati in modo armonioso – sono gli istituti che consentono, oggi, la definizione delle controversie tributarie, evitando di instaurare o proseguire una controversia in sede giurisdizionale. Gli istituti in questione sono: l'acquiescenza, l'adesione al P.V.C., l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, cui si deve aggiungere, ancorché con effetti e conseguenze diverse, l'autotutela. Siffatti istituti implicano, in molti casi, una diminuzione delle imposte accertate e una sensibile riduzione delle sanzioni rispetto a quelle originariamente irrogate oltre che, talvolta, effetti sulle modalità di riscossione.

Nel caso di autotutela la sanzione può essere annullata o risultare determinata in misura ridotta in conseguenza dell'esercizio del suddetto potere. Ovviamente oggetto del "riesame" da parte dell'amministrazione potrà essere o il solo provvedimento sanzionatorio, ovvero l'atto di accertamento ed il provvedimento in materia di sanzione con rideterminazione della stessa in conseguenza o meno della rideterminazione dell'imposta. Prevede ora l'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 472/1997 (in seguito art. 20 del t.u. n. 173/2024) che, nei casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'art. 16 del medesimo decreto e 15 del d.lgs. n. 218/1997, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto non risulti definitivo. In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che

Quanto all'autotutela, se è vero che la forza e la natura dell'istituto si apprezzano soprattutto rispetto alla sua capacità di consentire all'amministrazione finanziaria di procedere all'annullamento totale di propri atti riconosciuti illegittimi ancorché divenuti definitivi, è altrettanto vero che, come del resto si poteva evincere dal d.m. 11 febbraio 1997, n. 37 che disciplinava espressamente i *criteri di economicità per l'inizio o l'abbandono dell'attività contenziosa*, scopo chiaramente espresso era e resta anche quello di evitare attraverso la sua applicazione il "rischio di un vasto contenzioso" (art. 3 del decreto citato), tenuto, altresì, conto delle probabilità di soccombenza con conseguente condanna dell'Amministrazione alle spese del giudizio.

Circa la possibilità, per il contribuente, di dolersi del diniego, espresso o tacito, di autotutela, la giurisprudenza del Supremo collegio era in passato orientata nel senso che questi non fruisca di una situazione di diritto soggettivo perfetto, ma solo di interesse legittimo cosicché si riteneva possibile impugnare soltanto il rigetto (o il diniego tacito di autotutela) avanti al giudice speciale tributario come provvedimento discrezionale, per farne valere eventuali vizi senza che gli fosse possibile censurare, nel merito, il provvedimento impositivo divenuto definitivo⁽¹²⁾. Oggi, come meglio si chiarirà, la disciplina è contenuta

le hanno sostenute (comma 1). Nelle ipotesi di annullamento parziale di un atto divenuto definitivo per mancata impugnazione, il contribuente può avvalersi, invece, degli istituti di definizione agevolata richiamati dal comma 1 solo quando l'istanza di autotutela è presentata nei termini per proporre ricorso (comma 1-*bis*).

Avuto riguardo alla rinuncia all'impugnazione introdotta con l'art. 15 del d.lgs. n. 218/1997 (c.d. acquiescenza) è previsto che qualora il contribuente rinunci all'impugnativa e a presentare l'istanza di accertamento con adesione ed esegua il pagamento nei 60 giorni successivi delle somme interamente dovute, la sanzione sia determinata nella misura di 1/3. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi. La riduzione torna ad essere di 1/3 qualora, essendo stato notificato al contribuente un P.V.C., potendo addivenire a definizione ai sensi dell'art. 5-*bis* del d.lgs. n. 218, esso non se ne sia avvalso.

Il procedimento collegato all'accertamento con adesione comporta la riduzione della sanzione ad 1/3 del minimo. La riduzione alla metà è prevista nell'ipotesi di adesione al processo verbale di constatazione (art. 5-*bis* d.lgs. n. 218/97): si tratta in questo caso dell'adesione integrale ad un accertamento parziale (41 *bis* 600/73 e art. 54, comma quarto, d.P.R. n. 633/72) entro il termine perentorio di 30 giorni dalla consegna dello stesso mediante comunicazione al competente Ufficio dell'agenzia delle entrate ed all'organo che redatto il verbale. Entro i 60 giorni successivi alla comunicazione all'ufficio competente, lo stesso notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale. Il pagamento a mente dell'art. 8 dello stesso decreto dovrà avvenire nei 20 giorni successivi alla redazione dell'atto.

⁽¹²⁾ Si vedano Cass. SS.UU., 8 luglio 2005, n. 16788 e 27 marzo 2007, n. 7388, nonché Sez. V, 12 maggio 2010, n. 11457 e, da ultimo, Sez. V, 29 dicembre 2010, n. 26313, tutte in *Bancadati Fisconline*.

nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/92 e prevede espressamente l'impugnazione del rifiuto tacito o espresso nei casi di autotutela obbligatoria (lettera *g-bis*) e l'impugnazione del solo rifiuto espresso in caso di autotutela facoltativa (lettera *g-ter*).

3. *La riforma del 1992*

Come anticipato, con l'art. 30 della legge n. 413/1991 il Parlamento delegò il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario, tenuto conto e con l'osservanza di una serie di principi e criteri direttivi. La delega ha, quindi, portato all'emanazione dei d.lgs. n. 545 e n. 546 del 31 dicembre 1992 riguardanti, il primo, le disposizioni sulla composizione dei nuovi giudici ed il secondo le norme che pongono la disciplina del nuovo processo. Entrambi i provvedimenti, pubblicati sulla gazzetta ufficiale del 13 gennaio 1993, divennero, di fatto, operativi solo con l'insediamento delle nuove commissioni, che avvenne come si è detto il 1° aprile 1996.

Occorre ricordare, anzitutto, che il legislatore, se, da un lato, aveva rivisto la composizione delle commissioni subordinando la possibilità di assumere la qualità di giudice ad una superiore qualificazione professionale e ad una maggiore preparazione nelle discipline giuridiche ed economiche, aveva rinunciato, per altro verso, ad una possibile profonda revisione della giurisdizione speciale che avrebbe potuto trovare espressione nella creazione di sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari ovvero nella costituzione di un corpo di giudici speciali professionali come poi farà la legge di riforma n. 130/2022. Soluzioni queste ultime che, come sottolineato dalla dottrina⁽¹³⁾, avrebbero comportato rispettivamente *l'eliminazione di ogni problema di legittimità costituzionale connesso all'ampliamento della giurisdizione delle commissioni* ovvero una *drastica* (ma salutare) riduzione del numero dei giudici, assoggettati ad una selezione professionale di tipo concorsuale.

Avuto riguardo all'organizzazione interna della giurisdizione, la riforma ha comportato per la prima volta l'istituzione di un organo di presidenza della giustizia tributaria, di cui si dirà meglio più avanti,

(13) F. BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 23.

denominato Consiglio di Presidenza, con competenza in materia di nomina dei componenti delle corti di giustizia tributarie e di conferimento degli uffici direttivi, in materia disciplinare, di formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti, ma anche in materia di ripartizione dei ricorsi nell'ambito delle corti stesse. Il Consiglio, infine, è chiamato ad esprimere il proprio parere sulla determinazione dei compensi dei membri delle corti, sugli schemi di regolamento e di convenzione attinenti al funzionamento delle corti medesime, nonché a promuovere iniziative intese a perfezionare la formazione e l'aggiornamento professionale dei giudici, ma sulla sua disciplina torneremo anche alla luce delle più recenti modifiche.

Accanto ai giudici operano le segreterie delle corti, anch'esse riviste nel loro contingente in occasione dell'ultima riforma.

Avuto riguardo al procedimento, si segnala, innanzitutto, come il legislatore, dopo aver confermato la necessità di adeguare le norme del processo tributario a quelle del processo civile, sia riuscito, in occasione della revisione del 1992, ad eliminare una delle più assurde anomalie del vecchio sistema consistente nell'articolazione del processo in tre gradi di giudizio. Il processo conosce, infatti, da quel momento due soli gradi: il primo presso le commissioni tributarie provinciali con sede nel capoluogo di provincia, il secondo dinanzi alle commissioni tributarie regionali con sede nei capoluoghi di regione ⁽¹⁴⁾ che la più recente riforma riordinerà in corti di giustizia tributaria di primo grado, aventi sede nel capoluogo di ogni provincia, ed in corti di giustizia tributaria di secondo grado, aventi sede nel capoluogo di ogni regione.

Tra le novità più importanti della riforma del 1992 si segnala, inoltre, la previsione dell'obbligo di assistenza tecnica del contribuente cui fa da *péndant* il principio della soccombenza con l'introduzione del regime delle spese processuali; l'introduzione di un procedimento cautelare incidentale per la sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato (anche se limitatamente al giudizio di primo grado) e, infine, l'introduzione del giudizio di ottemperanza, istituito mutuato questa volta dal processo amministrativo che rappresenta un decisivo passo in avanti avuto riguardo alla possibilità di eseguire le sentenze definitive di contenuto sfavorevole all'amministrazione.

⁽¹⁴⁾ L'art. 1, comma 1-*bis* del d.lgs. n. 545/1992 aveva, poi, previsto l'istituzione di sezioni staccate delle Commissioni regionali a cui si è provveduto con d.m. 6 giugno 2000, pubblicato nella G.U. 6 luglio 2000, n. 156.

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.

