



Lezioni di

# ***Diritto tributario***

*Prof. Giuseppe Pizzonia*

---

# IL PROCESSO TRIBUTARIO

Università *Mediterranea* – Reggio Calabria  
Scuola di Specializzazione per le Professioni Legali  
a.a. 2022-2023



# Le Corti di Giustizia Tributarie

La tutela dei contribuenti nei confronti delle pretese tributarie è demandata alle Corti di giustizia Tributarie (CGT), precedentemente denominate Commissioni Tributarie, che operano sulla base di un proprio rito processuale

Le Corti erano originariamente organi di natura amministrativa. A seguito di vari interventi normativi, si qualificano ora come **giudici amministrativi speciali**

La disciplina di riferimento è contenuta nel:

- D.Lgs. n. 545/1992, sulla disciplina delle Commissioni tributarie
- D.Lgs. n. 546/1992, sulla disciplina de processo tributario
- Codice di procedura civile, in via residuale, in quanto compatibile
- La disciplina del processo tributario è stata profondamente riformata dalla L. 31 agosto 2022, n. 130

Il processo tributario ora si svolge in via telematica



# Le Corti di Giustizia Tributaria- segue

Le Corti si articolano in:

- Corti di Giustizia Tributaria di primo grado (ex Commissioni Tributarie Provinciali), nei capoluoghi di provincia (*cfr.* art. 1 D.Lgs. 545/1992)
- Corti di Giustizia Tributaria di Secondo grado (ex Commissioni Tributarie Regionali), nei capoluoghi di regione e in alcune sedi decentrate (Reggio, Salerno, Pescara, Latina, Brescia, Sassari, Messina, Catania, Caltanissetta, Siracusa, Livorno, Verona)



# Le Corti di Giustizia tributaria - segue

Precedentemente, i componenti delle Commissioni operavano *part time*, ed avevano una composizione variegata (magistrati, commercialisti, avvocati, dipendenti pubblici, ed ufficiali GdF, laureati in giurisprudenza o economia da almeno due anni, ragionieri e altri professionisti (architetti, geometri ingegneri, periti edili, agronomi, etc.) con dieci anni di attività (*cf.* art. 4 D.Lgs. 545/1992)

La selezione avveniva per titoli, con Decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro per l'economia e le finanze



# Le Corti di Giustizia tributaria - segue

- A seguito dell'entrata in vigore della L. 130/2022 la giurisdizione tributaria è esercitata dai nuovi magistrati tributari a tempo pieno. La nomina a magistrato tributario si consegue mediante un concorso per esami a cui possono accedere i laureati in giurisprudenza, in scienze dell'economia o in scienze economico-aziendali (o titoli previgenti ad essi equiparati)
- I giudici già in organico alla data di entrata in vigore della riforma eserciteranno le proprie attribuzioni sino al completamento della loro carriera
- Sono previste regole per l'incompatibilità (art. 8 D.lgs. 545/1992)



# La giurisdizione tributaria

Sono attribuite alla giurisdizione tributaria tutte le controversie relative a tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, erariali e locali, comprese quelle relative alle sanzioni ed accessori (*cfr. art. 2 D.Lgs. 546/1992*)

E' ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione davanti alla Corte di Cassazione (*cfr. art. 3 D.Lgs. 546/1992*)



# La competenza

È competente in primo grado la CGT in cui ha sede l'ufficio che ha emesso l'atto impugnato (*cfr. art. 4 D.Lgs. 546/1992*)

Nel caso di tributi locali, la Corte di Giustizia Tributaria in cui si trova l'ente impositore (indipendentemente dall'eventuale concessionario per la gestione di tributi)

Le Corti di giustizia tributaria di primo grado decidono in composizione monocratica le controversie di valore fino a 3.000 euro

La CGT di secondo grado tratta in appello le sentenze delle CGT di primo grado che si trovano nel suo ambito territoriale



# La giurisdizione ordinaria e amministrativa

La magistratura ordinaria (Tribunale civile) ha giurisdizione nelle controversie relative all'esecuzione forzata tributaria (giurisdizione residuale per atti successivi alla notifica del titolo esecutivo ed alle misure cautelari) (*cfr. art. 2 D.Lgs. 546/1992*)

Il giudice amministrativo (TAR; Consiglio di Stato) ha giurisdizione in materia di impugnazione di atti generali (es. regolamenti comunali)

Le Commissioni possono disapplicare gli atti amministrativi anche se non impugnati nella sede competente



# Caratteristiche del processo tributario

E' in linea di principio un processo di impugnazione, volto all'annullamento dell'atto impugnato (atto impositivo o diniego di rimborso)

Non è ammessa l'azione di mero accertamento, né la domanda riconvenzionale

E' sempre promosso da un contribuente contro un ente impositore (l'ufficio che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto)

Il *thema decidendum* è circoscritto all'atto impositivo ed ai motivi di impugnazione. Non possono essere introdotti nel giudizio titoli e ragioni non indicati nell'atto impugnato



# Azioni esperibili

- Azioni di annullamento
- Azioni di condanna
- Azioni cautelari
- Azioni di ottemperanza



# Le parti

Il ricorrente è il destinatario dell'atto impugnato

Art. 12. Deve essere assistito da un difensore: avvocati, ma anche commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, soggetti iscritti in apposito elenco, funzionari delle associazioni di categoria o Caf, altri professionisti (ingegneri, architetti, geometri, agronomi, periti, etc. , relativamente a determinate cause). Sono fatti salvi i ricorsi inferiori a tremila euro per le quali la parte può stare in giudizio senza assistenza tecnica

L'ente impositore sta in giudizio direttamente. Può fare convenzione con Avvocatura dello Stato



# Litisconsorzio ed intervento (art. 14)

Si ha litisconsorzio necessario quando la sentenza deve necessariamente essere pronunciata nei confronti di più soggetti (es. società di persone e soci; tassazione consolidata)

Si ha litisconsorzio facoltativo in presenza di un unico atto con più destinatari (ad es. obbligati solidali)

E' ammesso l'intervento in un procedimento già instaurato oltre a chi è tra i destinanti dell'atto, a chi ha un interesse nel rapporto controverso (es. chi è destinatario dell'atto, ma non lo ha ricevuto)



# Gli atti impugnabili

Gli atti impugnabili sono elencati nell'art. 19:

- l'avviso di accertamento
- l'avviso di liquidazione
- Il provvedimento che irroga le sanzioni
- L'avviso di mora
- l'iscrizione di ipoteca
- l'avviso di fermo di beni mobili registrati
- gli atti relativi a operazioni catastali
- Il rifiuto espresso o tacito di rimborso
- Il diniego o revoca di agevolazioni
- ogni altro atto previsto dalla legge
- il ruolo e la cartella. Per vizi di notifica, solo limitatamente ai casi in cui dall'iscrizione possa derivare al contribuente un pregiudizio: (i) per la partecipazione a una procedura d'appalto; (ii) per la riscossione di somme di cui è creditore verso soggetti pubblici; (iii) per la perdita di un beneficio nei rapporti con la pubblica amministrazione)

Secondo la giurisprudenza, ogni altro atto recante una pretesa impositiva



# Gli atti impugnabili - segue

Ogni atto può essere impugnato solo per *vizi propri*. Se non viene impugnato, diviene *definitivo*

L'impugnazione degli *atti presupposti* è ammessa solo se non sono stati notificati, in via differita con l'atto conseguente, così come per gli atti *non lesivi*

Non sono impugnabili:

- Le risposte alle istanze di interpello (salva l'impugnabilità in via differita del diniego di interpello disapplicativo)
- Il diniego di autotutela



# Il ricorso (art. 18)

Il ricorso è l'atto introduttivo del giudizio, che deve contenere, a pena di *inammissibilità*:

- l'indicazione della CGT adita
- L'indicazione delle parti
- L'atto impugnato e l'oggetto della domanda
- I motivi
- La sottoscrizione del difensore del ricorrente (salvo che non sia sottoscritto direttamente dal ricorrente)
- L'indicazione della categoria cui appartiene il difensore
- L'indicazione della PEC del difensore



# Termini

Il ricorso deve essere notificato all'ente impositore, *a pena di decadenza*, entro 60 giorni dalla notifica dell'atto impugnato (art. 21)

Il termine per impugnare è sospeso dal 1° al 31 agosto (*sospensione feriale*)

Nel caso di azioni di rimborso, se a seguito di istanza, l'ufficio non emette alcun atto entro novanta giorni, si forma il c.d. silenzio rifiuto, che può essere impugnato entro il termine di prescrizione dal pagamento (in genere dieci anni)



# Notifiche

La notifica del ricorso, nel processo tributario telematico, deve essere eseguita via PEC

In precedenza, poteva essere eseguita mediante consegna diretta, raccomandata A.R., oppure secondo il codice di procedura civile



# Reclamo e mediazione

Per le controversie di valore fino a 50.000€, il ricorso assolve alla funzione di reclamo-ricorso, e può contenere una proposta di *mediazione* (art. 17-bis D.Lgs. 546/1992)

NB. La mediazione tributaria è completamente diversa dalla mediazione civile

L'ente impositore può entro 90 giorni (durante i quali il ricorso è improcedibile) formulare una proposta di mediazione, ovvero annullare l'atto in autotutela

Se c'è adesione sulla proposta di mediazione, le imposte possono essere pagate anche ratealmente e le sanzioni sono ridotte al 35% del minimo

In caso contrario, si avvia il processo

In caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio



# Svolgimento del processo

Entro 30 giorni dalla notifica del ricorso (o dalla infruttuosa scadenza del termine per la mediazione) il ricorso con il fascicolo di parte deve essere iscritto a ruolo, mediante deposito nella segreteria della Corte adita (con il processo telematico, tutti i file devono essere caricati sul sistema SI.GI.T.). In mancanza, il ricorso è inammissibile (art. 22)

L'ente impositore può costituirsi con controdeduzioni entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso (o dalla decorrenza del termine per la mediazione), esponendo le proprie difese. Si applica il principio di non contestazione (art. 115 c.p.c.). Il termine di costituzione non è considerato perentorio (art 23)



# Svolgimento del processo - segue

Il fascicolo del processo viene esaminato dal Presidente della Corte

Se non vi è manifesta inammissibilità, il processo viene assegnato ad una sezione

Il Presidente di sezione fissa l'udienza per la trattazione, o se richiesto per la sospensione cautelare



# La trattazione del ricorso

Il collegio è formato di regola da tre giudici ma le corti di giustizia tributaria di primo grado decidono in composizione monocratica le controversie di valore fino a 3.000 euro.

La trattazione può essere:

- Di regola, in camera di consiglio, senza la partecipazione delle parti; (art. 33)
- Su richiesta di una delle parti, in udienza pubblica, con discussione delle parti (art. 34)

Se le parti (o una di esse) non si presentano, il ricorso viene in ogni caso deciso

La data di trattazione viene tempestivamente comunicata alle parti

Entro 20 giorni liberi prima dell'udienza, è possibile presentare memorie *con* documenti

Entro 10 giorni liberi prima dell'udienza, è possibile presentare memorie *senza* documenti (*cf. art. 32 D.Lgs. 546/1992*)



# La trattazione - segue

All'udienza di trattazione, dopo la relazione del giudice relatore, se l'udienza è pubblica, è ammesso a parlare prima il ricorrente e poi il resistente

In caso di trattazione scritta della controversia sono ammesse brevi repliche scritte fino a 5 giorni liberi prima della camera di consiglio

Dopo l'udienza, la Commissione decide in camera di consiglio ed emette sentenza motivata

Depositata la sentenza, il dispositivo viene comunicato alle parti, che possono ottenerne copia per esteso



# L'azione cautelare

La proposizione del ricorso non ha di regola effetto sospensivo dell'atto impugnato

Di regola si applica infatti la riscossione provvisoria in pendenza di giudizio di una parte dell'imposta pretesa (un terzo prima della presentazione, due terzi di imposta e sanzioni dopo la sentenza negativa di primo grado, tutto il dovuto dopo la sentenza negativa di appello)

Per evitare la riscossione provvisoria, è possibile chiedere la sospensione dell'atto impugnato



# L'azione cautelare - segue

La sospensione può essere chiesta con il ricorso o con atto successivo notificato alla controparte

La richiesta di sospensione deve essere motivata e può essere concessa, in presenza di:

- *Fumus boni iuris*, se la Commissione ritiene in prima approssimazione vi sia un principio di fondatezza nei motivi di ricorso;
- *Periculum in mora*, ossia la sussistenza di un danno grave e irreparabile



# L'azione cautelare - segue

Per trattare la richiesta di sospensione viene convocata una udienza in camera di consiglio, con la partecipazione delle parti, non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della istanza

In caso di eccezionale urgenza, può disporre la sospensione il Presidente, *inaudita altera parte*, con decreto motivato, fino alla pronuncia del collegio

A seguito della sospensione, viene fissata l'udienza di trattazione

La sospensione rimane efficace fino alla pubblicazione della sentenza

La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di una garanzia;

È escluso l'obbligo di prestare garanzia per la sospensione parziale dell'atto impugnato, per i contribuenti con «bollino di affidabilità fiscale» ai sensi degli Indici di Affidabilità Fiscale



# La prova

L'art. 4 della L. 130/2022 ha modificato l'art. 7 del D.lgs 546/1992, introducendo il comma 5-bis

Ha disposto che l'amministrazione deve provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato

Il giudice deve fondare la decisione sulle prove proposte dalle parti e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni



# La prova - segue

Il contribuente ha l'onere di provare i fatti che adduce a propria difesa

Deve inoltre fornire la documentazione dei costi ed oneri la cui deducibilità viene contestata

Nei giudizi di rimborso, è il contribuente a dover provare di aver pagato somme non dovute e di avere diritto al rimborso



# La prova - segue

Il giudice tributario deve decidere sulla base degli argomenti e delle prove fornite dalle parti, tenendo conto del contenuto dell'atto impugnato e del ricorso proposto

Il giudice non può sostituirsi all'ente impositore nella ricerca dei presupposti impositivi né dei mezzi di prova. Dispone di mezzi istruttori solo nei limiti dei fatti dedotti dalle parti

Il giudice può:

- Disporre accessi ed ispezioni
- Richiedere dati, informazioni, chiarimenti ed esibizione di documenti
- Disporre consulenza tecnica, se occorre acquisire elementi conoscitivi di articolare complessità



# Le prove - segue

Nel processo tributario non è ammesso il giuramento perché ha ad oggetto diritti indisponibili

La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario può ammettere la prova testimoniale

Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale

Le notizie, i dati i documenti non forniti a seguito di espressa richiesta dei verificatori non possono essere usati in giudizio a favore del contribuente (*cfr.* art. 32, comma 4, DPR n. 600/1973)

Non sono utilizzabili le prove acquisite in violazione di diritti costituzionali



# Le sentenze

Il giudice tributario emette *sentenze, ordinanze e decreti*

Le sentenze di rigetto del ricorso sono di mero accertamento

Le sentenze di accoglimento hanno natura di accertamento costitutivo

È possibile la declaratoria di cessata materia del contendere, per rinuncia, o ritiro dell'atto impugnato

Nel caso di accoglimento di azioni di rimborso, viene emessa sentenza di condanna esecutiva. Non basta chiedere l'accertamento del diritto al rimborso (annullamento del diniego), ma occorre anche chiedere la condanna al rimborso



# Condanna alle spese (art. 15)

La parte soccombente viene condannata al pagamento delle spese di giudizio (art. 92 c.p.c.)

E' possibile la compensazione delle spese nel caso di soccombenza reciproca o per gravi ed eccezionali ragioni, espressamente motivate

Nel caso di condotte temerarie con mala fede o colpa grave può essere disposta la condanna anche al risarcimento dei danni

In ogni caso, il giudice può disporre d'ufficio la condanna a pagare una somma determinata in via equitativa



# Il giudicato

Se la sentenza non viene impugnata, passa in giudicato con efficacia solo tra le parti, gli eredi e aventi causa. Può avere efficacia, se favorevole, nei confronti del coobbligato rimasto estraneo al giudizio (*cf.* art. 1306 c.c.)

Il giudicato riguarda l'accertamento del diritto all'annullamento (es. dell'atto impugnato), non la motivazione né le statuizioni incidentali

Il giudicato su un tributo non si estende ad altri tributi

Viene riconosciuta rilevanza al giudicato esterno nel caso di pronuncia su fatti a rilevanza pluriennale



## Esecuzione della sentenza di condanna in favore del contribuente (art. 69)

Nel caso di condanna dell'ente impositore (ed in materia catastale) le sentenze sono immediatamente esecutive, anche se non definitive

Il pagamento di somme maggiori di 10.000 € (diverse dalle spese di lite) può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia

Il pagamento deve essere eseguito entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza (o dalla presentazione di garanzia quando richiesta)

In caso di mancata esecuzione della sentenza può esserne chiesta l'ottemperanza alla CGT di primo grado, o se il giudizio è pendente nei gradi successivi alla CGT di secondo grado



# Il giudizio di ottemperanza (art. 70)

Il giudizio di ottemperanza può essere proposto dopo la scadenza del termine di pagamento

Oppure, dopo trenta giorni dalla notifica a mezzo ufficiale giudiziario di un atto di messa in mora

La legge prevede un rito particolare, in camera di consiglio con la partecipazione delle parti

La commissione stabilisce volta per volta le modalità di ottemperanza alla sentenza (es. nomina di un commissario *ad acta*)



# La conciliazione (art. 48, 48 bis, 48 ter)

E' possibile la definizione del giudizio (anche in appello) a seguito di conciliazione delle parti, senza decisione nel merito

La conciliazione può essere:

- Fuori udienza: se le parti raggiungono un accordo lo sottopongono con istanza congiunta alla commissione tributaria, che - valutata l'ammissibilità - emette sentenza di cessata materia del contendere (anche parziale)
- In udienza: la commissione può invitare le parti a trovare un accordo conciliativo. Se viene raggiunto, ed è ritenuto ammissibile, viene redatto un verbale con le relative condizioni, e dichiarata la cessata materia del contendere

Per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'articolo 17-bis la corte di giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa



## ... segue

L'accordo o il verbale costituiscono titolo per la riscossione delle somme dovute

Le sanzioni si applicano nella misura del 40% del minimo (50% in appello)

La commissione valuta solo la legittimità formale e l'ammissibilità

La natura è simile a quella dell'accertamento con adesione

Non è una transazione. E' un atto autoritativo accettato dal contribuente



# Le impugnazioni

Sono mezzi di impugnazione:

- L'appello
- Il ricorso per cassazione
- La revocazione, ordinaria e straordinaria



# L'appello

Avverso le sentenze della CGT di primo grado può essere proposto appello, per ottenerne la riforma, attraverso un giudizio che sostituisce la sentenza di primo grado

La parte vincitrice in primo grado può proporre appello incidentale sulle statuizioni in cui è risultata soccombente

Il giudizio viene devoluto alla CGT di secondo grado, entro i limiti dei motivi articolati dalla parte ricorrente

La CGT di secondo grado prende cognizione di tutti i materiali del processo (effetto devolutivo)



# L'appello - segue

È competente per l'appello la Corte nel cui territorio si trova la CGT che ha emesso la sentenza impugnata (*cfr.* art. 4, co. secondo, D.Lgs. 546/1992)

**Termini:** l'appello deve essere proposto entro termini di decadenza. Si distingue tra:

- Termine breve: sessanta giorni dalla notifica della sentenza;
- Termine lungo: sei mesi dalla pubblicazione della sentenza impugnata



# L'appello - segue

Il procedimento è analogo a quello del giudizio di primo grado

Occorre, oltre che riproporre i motivi del ricorso in primo grado, specificare i motivi di appello (critiche mosse alla sentenza impugnata)

Le parti della sentenza non impugnate passano in giudicato (*c.d.* giudicato interno)

Effetto devolutivo: le deduzioni e i materiali acquisiti in primo grado passano all'esame del giudice di appello. Le questioni e le eccezioni non accolte e non riproposte si intendono rinunciate

Non sono ammesse domande nuove (tranne gli interessi maturati dopo la sentenza di primo grado), né nuove eccezioni sostanziali non rilevabili d'ufficio (es. prescrizione). Sono ammesse nuove difese

Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte non dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per fatti a lei non imputabili

