

GLI OGGETTI DEL PROCESSO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. L’oggetto del processo: rilievi iniziali – 3. Il significato dei persistenti limiti formali della giurisdizione tributaria – 4. Gli attuali confini della giurisdizione tributaria – 5. Irrilevanza attuale delle situazioni plurisoggettive – 6. Le situazioni giuridiche coinvolte: interessi legittimi e diritti soggettivi – 7. Azioni e tutele correlate: a) alle situazioni di interesse legittimo – 8. (segue): b) alle situazioni di diritto soggettivo – 9. Inquadramento delle “nuove” liti ammesse dalla giurisprudenza

1. Premessa

Il tema dell’intervento ha intercettato ed intercetta in chi espone interessi più recenti, principalmente nell’ambito dei lavori del progetto di ricerca cui si iscrive il Convegno¹, ma si riconduce ad un richiamo interiore più forte verso i temi del processo tributario, che periodicamente si ripropone, forse a testimoniare una qualche latente insoddisfazione. Nello specifico, poi, il tema si collega ad un altro studio, più esattamente ad un’altra relazione a convegno², di cui vuole essere specificazione ed evoluzione allo stesso tempo e di cui ripropone inevitabilmente alcuni passaggi.

Non si può negare un certo imbarazzo nel riferire dopo il prof. Cesare Glendi: vuoi perché è a tutti nota la sua monografia su *L’oggetto del processo tributario*³, che rappresenta una pietra miliare negli studi sul processo tributario, ai quali ha impresso una decis(iv)a sterzata in linea con le preferibili letture costitutive dei fenomeni tributari; vuoi perché declinarne il titolo al plurale, significa senz’altro dividerne l’impostazione, ma anche simboleggiarne un’evoluzione o, se si vuole, collocarla in una visione più ampia e plurale, che oggi sembra più idonea a spiegare i fenomeni tributari.

La trattazione, cui ci si accinge, ha una prospettiva tipicamente nazionale⁴ e muove dagli studi del processo civile, i cui esiti vuoi per tradizione vuoi per intensità degli approfondimenti sono di inevitabile riferimento e lo diventano ancora di più nella misura in cui le discipline degli altri processi, compresa quella del processo tributario, rinviano al codice di procedura civile⁵. Ed ovviamente non rileva in questa sede che a fini

¹ Il riferimento è al progetto di ricerca d’ateneo “*Pluralità dei centri di risoluzione dei conflitti ed effettività delle tutele nelle democrazie complesse*”, di cui lo scrivente è *principal investigator*.

² Si tratta della relazione al Convegno Internazionale “*XXXI Jornadas latinoamericanas de derecho tributario*”, Città del Guatemala 2020, non tenutosi a causa dell’emergenza epidemiologica da COVID-19.

³ C. GLENDI, *L’oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.

⁴ In dottrina si rileva come i risultati degli studi sull’oggetto del processo condotti in altri ordinamenti, principalmente in quello tedesco, abbiano condotto e conducano a risultati differenti avendo alla base modelli e discipline positive diverse: così ad esempio E. D’ALESSANDRO, *L’oggetto del giudizio di cognizione. Tra crisi delle categorie del diritto civile ed evoluzioni del diritto processuale*, Torino, 2016, p.28 ss.

⁵ Come è noto, rinvii generali al codice di procedura civile sono presenti nell’art.39, comma 1, cod. proc. amm. («Per quanto non disciplinato dal presente codice si applicano le disposizioni del codice di procedura civile, in quanto compatibili o espressione di principi generali») e, quanto al processo tributario, nell’art.1, comma 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n.546 («I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile»).

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) particolari e in ambiti circoscritti possano essere assunte nozioni particolari dell’oggetto del processo⁶.

2. L’oggetto del processo: rilievi generali

2.1. Dell’oggetto del processo tributario si vuole trattare principalmente al fine di individuare il tipo di tutela giurisdizionale cui si accede⁷. Per arrivare a tanto è bene: per un verso, fare chiarezza sull’“oggetto della giurisdizione tributaria” (così la rubrica dell’articolo 2 della legge processuale tributaria, il quale però non assolve da solo allo scopo); per altro verso e coerentemente, mettere a fuoco le diverse situazioni giuridiche coinvolte, guardando anche alle “nuove” liti ammesse dalla giurisprudenza. Il compito, però, anche su tali fronti, non si presenta agevole; e ciò giustifica in qualche modo l’indugio delle pagine che seguono e l’inevitabile appesantimento che (dai passaggi più descrittivi) ne può derivare.

Infatti, nel diritto tributario si fronteggiano visioni diverse, anche notevolmente, dell’oggetto del processo, che riecheggiano in qualche modo le contrapposizioni tra le letture dichiarative e letture costitutive dei fenomeni tributari; tant’è che la *Relazione ministeriale allo schema di decreto legislativo concernente “La riforma sul contenzioso tributario”* esordisce che «si è evitato di prendere posizione normativa sulla questione, tipicamente dottrinale, della natura del processo tributario, se cioè tale processo debba considerarsi un giudizio di annullamento di atti ovvero un giudizio di rapporti o, ancora, un giudizio misto, talvolta avente ad oggetti rapporti giuridici e talvolta veri e propri provvedimenti⁸».

Pochi sono gli approfondimenti specificamente dedicati: un riferimento è senz’altro la monografia di Cesare Glendi, di cui si è detto in precedenza, che rappresenta il più importante segno di “rottura” con la tradizione dell’oggetto del processo tributario, inteso come accertamento di un rapporto obbligatorio⁹, al quale contrappone l’annullamento degli atti espressione della funzione impositiva dell’amministrazione finanziaria conseguente all’esercizio di interessi legittimi¹⁰. E non poche perplessità (sussistevano e)

Per la rilevanza dell’oggetto del processo in processi diverso da quello civile si vedano, di recente, anche per i riferimenti: AA. VV. *L’oggetto del giudizio amministrativo visto dal basso. Gli istituti processuali in evoluzione* a cura di C. Cudia, Torino, 2020; AA.VV. *Discussioni sull’oggetto del processo tributario* a cura di M. Basilavecchia-A. Comelli, Padova, 2020.

⁶ Ciò tipicamente accade nella litispendenza europea e internazionale.

⁷ A ciò sono dedicati, in particolare, i paragrafi 7, 8 e 9.

⁸ La relazione si può leggere in Boll. Trib. 1993, p.282 ss. Sulle stesse posizioni Circ. Min. n. 98/E del 23 aprile 1996.

⁹ Cfr. ad esempio P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell’obbligazione tributaria*, Milano, 1969, pp.56 ss., 90 ss.

¹⁰ Sull’oggetto del processo tributario si veda di recente AA.VV. *Discussioni sull’oggetto del processo tributario*, cit., che, celebrando i trent’anni dallo studio di C. Glendi, ospita il contributo dello stesso Autore, *L’oggetto del processo tributario» trent’anni dopo*, ivi, 319 ss.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) sussistono circa la qualità della tutela prestata dalle Commissioni tributarie, sul piano di quell’effettività che ne costituisce l’essenza, ma che al tipo di tutela inevitabilmente si correla: si ricordano ad esempio, a parziale superamento dei *vulnera* presenti, i significativi (ma non risolutivi) interventi legislativi in tema di sospensione cautelare, di conciliazione giudiziale, di esecuzione delle sentenze e giudizio d’ottemperanza avvenuti ad opera del D.lgs. 24 settembre 2015, n.156¹¹.

Si avverte, infine, l’esigenza di fare chiarezza sulla presenza di tanto persistenti quanto fuorvianti incrostazioni nella rappresentazione dei fenomeni tributari, ora incidenti sul processo ora riguardanti direttamente quest’ultimo.

2.2. A tal fine e per tutte, si ricorda come nella giurisprudenza di legittimità ricorra la formula dell’“impugnazione-merito” per qualificare il processo tributario. Per coglierne i significati è sufficiente guardare alle pronunce dell’ultimo anno¹², le quali peraltro contengono a loro volta ampi richiami ai precedenti o ne ripropongono i passaggi. Ivi si può leggere: che «il giudizio tributario non si connota come un giudizio di “impugnazione-annullamento”, bensì come un giudizio di “impugnazione-merito”, in quanto non è finalizzato soltanto ad eliminare l’atto impugnato, ma è diretto alla pronuncia di una decisione di merito sul rapporto tributario, sostitutiva dell’accertamento dell’Amministrazione finanziaria, previa quantificazione della pretesa erariale, peraltro entro i limiti posti da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell’atto impositivo impugnato e, dall’altro lato, sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell’accertamento dell’ufficio»; che «solo quando l’atto di accertamento sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l’identificazione dei presupposti impositivi e precludere l’esame del merito del rapporto tributario ... il giudizio deve concludersi con una pronuncia di semplice invalidazione» mentre «ove il giudice tributario ritenga invalido l’avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale ... ha il dovere di decidere sul merito ed accertare la maggiore imposta dovuta», «senza che ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento, rappresentando invece soltanto l’esercizio dei poteri di controllo, di valutazione e di determinazione del *quantum* della pretesa tributaria».

Forse si potrebbe indagare sull’evoluzione di questa formula (dalle suggestioni dichiarative ai correttivi via via apposti da una giurisprudenza restia alla resipiscenza¹³),

¹¹ Tali interventi hanno riguardato gli artt.47, 48, 48 bis, 48 ter, 49, 52, 62 bis, 65, 67 bis, 68, 69, 70 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, ma come è noto il D.lgs. 156/2015 cit. ha riguardato anche articoli del D.lgs.546/1992.

¹² Si ricordano, sia pure con diversità di specificazione, le pronunce nn.3080 del 9 febbraio 2021 (da cui è tratto il quarto virgolettato del testo), 29364 del 23 dicembre 2020, 27122 del 27 novembre 2020, 18777 del 10 settembre 2020, 18382 del 4 settembre 2020, 12597 del 25 giugno 2020 (da cui è tratto il secondo virgolettato), 7695 del 6 aprile 2020 (da cui sono tratti il primo e il terzo virgolettato).

¹³ Le suggestioni dichiarative sembrano potersi rintracciare in P. RUSSO, *Diritto e processo nella*

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) ma i risultati sarebbero di dubbia utilità¹⁴. La lettura delle pronunce lascia comunque una forte insoddisfazione; e si ha, più che altro, la sensazione che le declinazioni (anche recenti) della formula non riescano a liberarsi delle suggestioni dichiarative e si persista nel tentativo di una crasi di visioni diverse del processo tributario¹⁵, con le contraddizioni che ciò comporta, ed integrando anche grossolani errori; con il risultato di essere davanti ad una sorta di “*pape satan aleppe*”¹⁶, di cui è bene liberarsi.

Valga osservare, in via esemplificativa e quali meri incisi che: sembrano confondersi l’impugnazione con la tutela costitutiva (cui, appunto, si aggiunge il cd. merito), quando, come è noto, tra le due (che si collocano su piani diversi) vi può essere soltanto intersezione (la stessa giurisprudenza sottende alle pur sempre impugnatrici azioni di re-

teoria dell’obbligazione tributaria, cit., pp.276 ss., 352 ss. E può riproporsi un passaggio di una non molto distante Cass. 5 marzo 1980, n.1471, emblematico di quell’ordine di idee: «Il processo instaurato innanzi al giudice tributario è ... di accertamento del rapporto. E poiché al giudice spetta di pronunciare, con pienezza di indagine, sulla sussistenza dell’obbligazione pubblica e non sulla correttezza dell’esercizio del potere amministrativo l’oggetto del giudizio viene a risolversi nella verifica dei presupposti e degli effetti del rapporto. Il giudizio tributario è, quindi, limitato all’accertamento del regime legale del rapporto originato dalla norma impositiva e la pronuncia resa dal giudice tributario ha natura dichiarativa dell’obbligazione sorta *ex lege* (e non costitutiva di annullamento). Per modo che il processo tributario ... perviene all’accertamento dell’obbligazione tributaria senza necessità della formale eliminazione dell’atto, spettando successivamente all’Amministrazione finanziaria annullare ed eventualmente sostituire gli atti riconosciuti illegittimi e riliquidare l’imposta (disponendo, in ipotesi, il rimborso, sulla base della pronuncia giurisdizionale)». La sentenza è nota per aver discutibilmente negato il potere di sospensione cautelare delle Commissioni tributarie (all’esito del ragionamento condotto si dice «in mancanza di un giudizio di annullamento, non appare valorizzabile l’idea di un potere di sospensione (strumentale) del giudice tributario ricompreso in quello di annullamento») ed è reperibile in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. 1980, II, p.101 ss. e in Giur. It. 1980, p.1274, con le note critiche di F. TESAURO, *L’inesistenza di tutela cautelare nel processo tributario nel pensiero della Cassazione*, ivi, p.101 ss. e C. GLENDI, *Ancora sulla sospensione cautelare nel processo tributario*, ivi, p.1274 ss.

Per una recente, solitaria, riproposizione di aspetti “forti” della teoria dichiarativa cfr. Cass. 10 dicembre 2020, n.28192.

¹⁴ Non si coglie il senso dell’accostamento dei due termini, le “spiegazioni” date non persuadono, residua più che altro un’ambiguità suscettibile di originare le più diverse soluzioni. Spunti interessanti possono trarsi di recente in: V. NUCERA, *Motivazione dell’atto e sindacato giurisdizionale: la “latitudine” della cognizione nelle azioni rimborso* in Rass. Trib. 2019, p.402 ss.; D. CARRARO, *L’oggetto del processo tributario, tra teorie dichiarative e teorie costitutive: tracciati evolutivi* in Dir. Prat. Trib. 2019, I, p.1607 ss.; F. FARRI, *Impugnazione-merito e “vizi formali” nell’attuale processo tributario* in Riv. Dir. Trib. 2018, p.659 ss.

¹⁵ Cfr. ad es. F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in Rass. Trib. 2016, p.1036 ss., ove si riferisce della coesistenza nella giurisprudenza della cassazione di due modelli del processo tributario, che l’A. definisce il modello impugnatorio e il modello dichiarativo, descrivendone le caratteristiche e individuandone le pronunce di riferimento; l’A., ovviamente, interviene anche sulla cd. impugnazione-merito (cfr. p.1045 s.).

¹⁶ Il riferimento è al noto verso dantesco (che ripropone le parole pronunciate da Pluto, guardiano del quarto cerchio dell’inferno), per il quale risulta difficile, se non impossibile, giungere ad una esegesi piana e condivisa (D. ALIGHIERI, *Comedia*, Inferno, VII, 1). Cfr. per tutti E CACCIA, *Pape Satan, pape Satan aleppe* in Enciclopedia Dantesca, Roma, 1970 (consultabile su https://www.treccani.it/enciclopedia/pape-satan-pape-satan-aleppe_%28Enciclopedia-Dantesca%29/), ove vi sono ampi riferimenti.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021)

stituzione una tutela, non già di annullamento, ma di accertamento e di eventuale condanna¹⁷); un giudizio sul medesimo atto, che può essere, allo stesso tempo e a seconda dei vizi, di annullamento di esso e di accertamento del rapporto non convince affatto, senz'altro per come esposto¹⁸; una rappresentazione unitaria del processo è incompatibile con la (natura esclusiva e con la) latitudine della giurisdizione tributaria e mal si concilia con liti diverse da quelle sugli atti di accertamento (tipicamente considerate dalla giurisprudenza), quali sono quelle di riscossione, specialmente se su atti espressione di discrezionalità amministrativa, e quelle di restituzione, che non involgono invece potestà amministrative¹⁹, ma anche quelle che attengono ai “nuovi” atti che la giurisprudenza ritiene impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie²⁰; tranne in casi eccezionali, che al di là del giudizio d'ottemperanza non ricorrono nel processo tributario, e sempre che sia espressamente previsto dalla legge (è la cd. giurisdizione di merito)²¹, il giudice non può sostituirsi all'amministrazione nell'esercizio delle sue potestà, ancorché vincolate, ostandovi ragionevolmente la separazione dei poteri e, nello specifico, la riserva di amministrazione²².

3. Il significato dei persistenti limiti formali della giurisdizione tributaria

3.1. Non si può proseguire nell'indagine senza tracciare il perimetro della giurisdizione tributaria e, in particolare, senza interrogarsi sull'incidenza nella stessa della (persistenza della) predeterminazione normativa degli atti impugnabili: infatti si registra

¹⁷ Cfr., ad es. e per vari profili, Cass. nn.: 1906 del 28 gennaio 2020, 1822 del 23 gennaio 2019, 12291 del 18 maggio 2018, 14956 dell'8 giugno 2018, 14620 del 6 giugno 2018, 8998 del 18 aprile 2014. Per una preferibile (ri)lettura delle azioni di restituzione, movendo da una delle predette sentenze, cfr. V. NUCERA, *Motivazione dell'atto e sindacato giurisdizionale: la “latitudine” della cognizione nelle azioni rimborso*, cit., p.413 ss.

¹⁸ Così: la giurisprudenza muove da una distinzione, tra vizi formali e vizi sostanziali, che è relativa e discutibile e mal si attaglia all'impugnazione di provvedimenti amministrativi (quali sono gli avvisi di accertamento, di regola considerati dalla giurisprudenza); essa può condurre, nei termini in cui è formulata, ad interventi del giudice che prescindano dai principi base del processo, della domanda e dell'interesse a ricorrere; i vizi formali possono anche ricevere una tutela più intensa di quella di annullamento, ove riconducibili alle nullità di cui all'art.21 *septies* della legge 7 agosto 1990, n.241, ma anche essere depotenziati, ove riconducibili alle previsioni di cui al secondo comma dell'art.21 *octies* della legge 241/1990; ben può accadere che il contribuente si dolga soltanto di vizi formali; ecc.

¹⁹ In verità non mancano sentenze della Cassazione che riguardano le liti cennate, ma si tratta di profili marginali e, più spesso, di trasposizioni tratlative: così può dirsi tra le sentenze recenti, richiamate *supra* nella nota 12, per Cass. 29364 del 23 dicembre 2020 o per Cass. 18382 del 4 settembre 2020.

²⁰ Cfr. *infra* paragrafi 4 e 9.

²¹ Nel codice del processo amministrativo vi è una specifica disposizione, che non si ha nella legge processuale tributaria, l'art.7, comma 6, il quale recita: «Il giudice amministrativo esercita giurisdizione con cognizione estesa al merito nelle controversie indicate dalla legge e dall'articolo 134. Nell'esercizio di tale giurisdizione il giudice amministrativo può sostituirsi all'amministrazione». Sul carattere eccezionale della giurisdizione di merito e i suoi contenuti salienti cfr. per tutti A. POLICE, *Le forme della giurisdizione* in F. G. Scoca (a cura di), *Giustizia Amministrativa*, Torino, 2020, p.110 ss.

²² Cfr. *amplius infra* il paragrafo 9 ed in particolare le note 86-8889.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021)
uno iato tra l'estensione della giurisdizione delineata dalla giurisprudenza di legittimità e i criteri a tutt'oggi fissati dal legislatore per la sua definizione. E poiché della prima non può che prendersi atto, essendo le pronunce della giurisprudenza così numerose da essere diventate diritto vivente, si deve guardare ai secondi, o meglio ci si deve interrogare sul significato che la persistenza di tali criteri oggi assume, guardando in particolare a quello degli atti impugnabili.

Con la riscrittura dell'art.2 D.lgs. 546/1992, avvenuta nel 2001, l'«oggetto della giurisdizione tributaria» (così la rubrica) si è passati da «sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti: ...» un elenco di tributi²³, oltre che «le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori»²⁴, alla devoluzione agli stessi giudici di tutte le controversie concernenti i tributi, le relative sanzioni, gli interessi ed altri accessori ad eccezione di quelle (riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, di cui al DPR 29 settembre 1973, n.602) espressamente escluse dalla legge; e le modifiche successivamente intervenute²⁵, che possono dirsi di secondaria importanza ai fini che qui interessano, depongono nella stessa direzione²⁶.

Si è così realizzata un'estensione senza precedenti della giurisdizione delle Commissioni tributarie, al punto che nella stessa *littera legis* compare il riferimento alla «giurisdizione tributaria» in luogo del precedente alla «giurisdizione delle commissioni tributarie»; e nelle sentenze si parla finanche di «una giurisdizione a carattere generale»²⁷, anche se l'inciso va relativizzato, visto che pur sempre si tratta di una giurisdizione esclusiva o speciale. Siffatta estensione (a tutte le controversie riguardanti i tributi con esclusione soltanto di alcune espressamente individuate dal DPR 602/73), ha inevitabilmente cambiato i pesi degli altri due criteri: degli atti impugnabili ex art.19 e delle parti ex art.10 D.lgs. 546/1992. Infatti, si deve: da un lato, ormai riconoscere una posizione decisamente

²³ Il comma 1 dell'art.2 cit. menzionava «a) le imposte sui redditi; b) l'imposta sul valore aggiunto, tranne i casi di cui all'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26-10-1972, n. 633 , ed i casi in cui l'imposta è riscossa unitamente all'imposta sugli spettacoli; c) l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili; d) l'imposta di registro; e) l'imposta sulle successioni e donazioni; f) le imposte ipotecaria e catastale; g) l'imposta sulle assicurazioni; g-bis) il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi; h) i tributi comunali e locali; i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie»

²⁴ Così il comma 2 dell'art.2 prima che venisse modificato nel 2001.

²⁵ Esse si devono: all'art. 3-bis, comma 1, lett. a), DL 30 settembre 2005, n. 203 (come convertito dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248); all'art. 9, comma 1, lett. a), n.1), D.lgs. 24 settembre 2015, n.156.

²⁶ Così dispone l'art.2, comma 1, nella sua veste attuale: «Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, nonché le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica»

²⁷ Così ad es.: Cass. SS. UU. 10 agosto 2005, n.16776; Cass. SS. UU. 27 marzo 2007, n.7388.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) preminente al criterio della materia (di cui al cit. art.2); dall’altro, rileggere gli altri due criteri – degli atti impugnabili e delle parti (di cui ai citt. artt.19 e 10) – in funzione del primo criterio, nel senso cioè di consentire il più possibile l’accesso alla tutela giurisdizionale all’interno dei confini tracciati da quest’ultimo²⁸.

Dalla lettura congiunta dei due periodi di cui consta il nuovo comma 1 dell’art.2, cit., risalta principalmente la valenza fortemente inclusiva della ridefinita giurisdizione tributaria («appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie ...» e «restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie ...»), nel senso che tutte le controversie riguardanti tributi, sanzioni tributarie, interessi e accessori non possono che essere devolute alle Commissioni tributarie. E pleonasmii e ridondanze di cui è infarcita la *littera legis* (cfr. le formule «tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi ...», di cui al comma 1, o i richiami ad altri tributi di cui al comma 2, denominati canonici) contribuiscono ad escludere ogni dubbio.

In altre parole, ogni qualvolta la controversia sia tributaria, nel senso che riguardi in tutto o in parte una prestazione tributaria, non vi è più spazio per interventi del giudice ordinario e del giudice amministrativo, salvo che questi siano espressamente consentiti dalla legge, alla stregua di vere e proprie deroghe, come appunto accade nell’art.2, comma 1, secondo periodo, D.lgs. 546/92²⁹; tant’è che proprio a seguito della riscrittura dell’art.2,

²⁸ Una veloce panoramica sul “nuovo” art.2 del D.lgs. 546/92, e segnatamente dei due periodi del comma 1 di esso, dà immediata contezza dell’odierna diversa ponderazione dei criteri predetti.

Il primo periodo, per il quale «appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie (...), nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative (...), gli interessi e ogni altro accessorio», va inteso nel senso che le Commissioni tributarie conoscono non soltanto delle liti d’imposta *stricto sensu* intese, vale a dire quelle su *an e quantum debeatur*, ma anche e più in generale di tutte le controversie “concernenti” tributi, sanzioni, interessi e ogni altro accessorio (del resto il previgente art.2 D.lgs. 546/92 si riferiva alle controversie “concernenti” determinati tributi, in linea con il previgente art.1 DPR 636/72, che recitava «... controversie in materia di ...»); così, peraltro dimostrano i riferimenti testuali alle controversie che investono gli atti della riscossione (ruolo, cartella di pagamento, avviso di mora, di cui allo stesso art.19, comma 1, D.lgs.546/92) o ai provvedimenti che sospendono il rimborso al contribuente, qualora egli abbia commesso una violazione per la quale gli sia stata contestata o irrogata una sanzione (ex art.23 D.lgs 472/1997), ovvero i procedimenti speciali per l’iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l’autorizzazione a procedere al sequestro conservativo dei loro beni (cfr. art.22 D.lgs. 472/1997).

Il secondo periodo ha una formulazione negativa, in quanto individua le controversie escluse dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie, sia pure mediante un rinvio al DPR 602/73, *rectius* ad alcune controversie previste dal DPR 602/73: «restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell’avviso di cui all’articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica». In questa sede interessa semplicemente evidenziare la valenza positiva di questa esclusione, vale a dire la riaffermazione della giurisdizione tributaria per tutte quelle controversie diverse da quelle – dell’esecuzione forzata – espressamente sottratte dal DPR 602/73, di cui essenzialmente agli artt.57 e 58 di quest’ultimo.

²⁹ In termini analoghi cfr. ad es. A. GUIDARA, *Inviti al pagamento “bonario” e tutela giurisdizionale del contribuente*, in Riv. Dir. Trib. 2006, I, p.812 ss., nonché ID., *L’accertamento del credito tributario da espropriare: un ulteriore tassello nell’espansione della giurisdizione tributaria* in Riv. Dir. Trib. 2014,

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) cit., soprattutto nella sfera tipica di intervento del giudice amministrativo, si sono constatati e si constatano mutamenti di orientamenti pregressi nella direzione, appunto, della giurisdizione tributaria³⁰.

3.2. Ciò non significa affatto che gli altri criteri che per il D.lgs. 546/1992 concorrono alla determinazione della giurisdizione tributaria siano venuti meno: il riferimento è al criterio delle parti del processo, di cui all'art.10 del D.lgs. 546/1992, e a quello degli atti impugnabili, di cui all'art.19 dello stesso D.lgs.³¹. Significa piuttosto che di essi si deve dare un'interpretazione estensiva, anche notevolmente estensiva, funzionale a rendere effettiva la giurisdizione tracciata dall'art.2. Essi, cioè, concorrono pur sempre a tracciare i limiti della giurisdizione (e le modifiche apportate loro successivamente alla riscrittura dell'art.2 ne dimostrano la vitalità³²), ma con un apporto minore o, se si vuole, recessivo³³.

II, p.520 ss.

³⁰ Si pensi, ad esempio, alle controversie in tema di autotutela (si sono richiamate alcune pronunce della Cassazione nelle successive note 40 e 85; per una riproposizione di varie posizioni giurisprudenziali – su profili diversi – cfr. di recente E. DI MARTINO, *Accertamento tributario definitivo: ammissibile l'impugnazione del diniego di autotutela per ragioni di interesse generale* in *Judicium*, 2020, www.judicium.it), ma anche a quelle sulle dilazioni dei pagamenti e sulle sospensioni della riscossione (per le quali si vedano, risolutivamente, le considerazioni svolte in A. GUIDARA, *Note in tema di giurisdizione tributaria sulle dilazioni di pagamento* in *Riv. Dir. Trib.* 2011, in part. pp.516 ss., 533 ss., ove peraltro si rinvengono vari riferimenti giurisprudenziali).

³¹ Era convincimento generale (in dottrina e in giurisprudenza) che la giurisdizione delle Commissioni tributarie si definisse sulla base di tre criteri: quella della materia ex art.2, quello delle parti del processo ex art.10, quello degli atti impugnabili ex art.19. Sul significato pregresso dei limiti della giurisdizione tributaria cfr. per tutti, nei termini riferiti, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012, p.571 ss.

³² L'art.19 cit. è stato modificato di recente, nel 2020, ad opera dell'art. 22, comma 1, D.lgs. 10 giugno 2020, n. 49, che ha aggiunto al comma 1 la lettera h bis), includendo così tra gli atti impugnabili la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole per evitare le doppie imposizioni. Mentre l'art.10 cit., è stato da ultimo sostituito dall'art. 9, comma 1, lett. c), D.lgs. 156/2015.

³³ Riduttive sono le letture, non infrequenti, che individuino la giurisdizione sulla base del solo articolo art.2 D.lgs. 546/92. Si ricordi, ad esempio e di recente, Cass. 21 gennaio 2019, n.1542 ove si afferma: «... ai fini della delimitazione dell'ambito della giurisdizione tributaria, occorre attribuire esclusivo rilievo alla disciplina dettata dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2 (nelle formulazioni succedutesi nel tempo, anche a seguito di pronunce della Corte costituzionale), norma espressamente dedicata a definire l'oggetto della giurisdizione tributaria, senza che tale disciplina possa essere in qualche modo condizionata (in senso limitativo) dal dettato del successivo art. 19, il quale, agendo su un piano distinto, elenca gli atti che possono – e debbono – essere oggetto di impugnazione dinanzi al giudice tributario. L'art. 2 costituisce, infatti, la *sedes materiae* per individuare i confini della giurisdizione tributaria, delineati essenzialmente attraverso l'indicazione dei tributi oggetto di controversia, con i relativi accessori, confini ampliatisi fino a comprendere le controversie aventi ad oggetto, innanzitutto, “i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati” (con esclusione delle controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria ...), e sempre che si tratti di controversie in cui sia configurabile un rapporto di natura effettivamente tributaria, cioè concernente prestazioni patrimoniali imposte di natura tributaria, al fine di evitare la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali (...): si tratta, quindi, di una giurisdizione attribuita in via esclusiva e *ratione materiae*, indipendentemente dal contenuto della domanda e dalla tipologia di atti emessi dall'Amministrazione finanziaria ...».

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021)

Interessa soffermarsi, come si è anticipato, sull'art.19³⁴. È infatti in discussione il significato della predeterminazione normativa degli atti impugnabili, di cui allo stesso articolo (ma non solo³⁵), non più in linea con i nuovi confini della giurisdizione tributaria tracciati dall'art.2: non può negarsi che proprio alla luce di questi nuovi confini possano o debbano essere impugnati anche atti (o fatti) diversi da quelli contemplati dall'art.19 o da altre simili previsioni di legge.

Non vi sono dubbi che agli atti impugnabili vadano ricondotti gli atti omologhi con riferimento ai nuovi tributi devoluti alla cognizione delle Commissioni tributarie o ad attività amministrative analoghe (si pensi, ad esempio e nell'ordine, agli avvisi di pagamento delle accise o alla bolletta doganale e all'ingiunzione fiscale o all'atto di recupero del credito), come anche non vi possono essere dubbi che negli stessi debbano ricomprendersi anche atti "vicini" a quelli espressamente contemplati dalla legge, che siano comunque riconducibili alla stessa area di intervento del giudice tributario (si pensi ad esempio agli atti della riscossione, che non siano espressamente devoluti alla cognizione di altro giudice, per i quali peraltro si rinvengono numerose testimonianze in giurisprudenza: dal fermo *ex art.69 RD 18 novembre 1923, n.2440 ai cd. preavvisi di fermi e ipoteche, dal diniego di dilazioni alla revoca della sospensione della riscossione, per arrivare agli atti diversi dalla cartella di pagamento che danno notizia del ruolo o che a vario titolo intimano il pagamento*³⁶).

Qualche perplessità, invece, può sorgere con riferimento a quella che per converso può ritenersi una terza categoria di atti, notevolmente diversi da quelli di cui all'art.19, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, che sono ritenuti impugnabili dalla giurisprudenza. Infatti la Corte di Cassazione in numerose occasioni ha ritenuto impugnabili atti notevolmente diversi da quelli contemplati dall'art.19, comma 1, cit., movendo semplicemente o prevalentemente dall'assunto che il contribuente, avendovi interesse, può impugnare innanzi al giudice tributario tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria che manifestino una «compiuta pretesa» della stessa o siano «comunque incidenti sul rapporto tributario». Ciò con varie precisazioni, diversamente ricorrenti, quali che: deve trattarsi di una «ben

³⁴ Dell'articolo 10 si osserva che nella nuova formulazione, come nella vecchia, esso concorre a determinare la giurisdizione tributaria nella misura in cui vi ricomprende le controversie tra contribuente ed amministrazione finanziaria, in cui cioè quest'ultima è la controparte del contribuente, escludendovi così ed essenzialmente le controversie tributarie tra privati (si pensi ad esempio alle controversie tra cedente e cessionario nelle rivalse IVA). Il che, peraltro, è in linea con l'art.19, il quale, consentendo il ricorso avverso atti o fatti dell'amministrazione finanziaria, conferma che quest'ultima è la controparte del contribuente.

³⁵ Tra le altre previsioni legislative si ricordano gli artt.16, comma 4, 18, comma 1, 23, comma 3, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n.472.

³⁶ Seguendo quello che sembra essere lo stesso ragionamento, ma con riferimento ad altro ambito di intervento del giudice tributario, quello delle restituzioni, la giurisprudenza ha ritenuto impugnabili innanzi allo stesso dichiarazioni negative rilasciate dall'Agenzia delle entrate, quale *debitor debitoris*, in sede di pignoramento presso terzi: cfr. Cass. SS. UU. n.3773 del 18 febbraio 2014 e da Cass. n.9570 del 5 maggio 2014.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) individuata pretesa tributaria», «con l’esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono»; l’atto può avere natura non autoritativa; l’interesse del contribuente è quello ad agire *ex art.100 cod. proc. civ.*³⁷; «la mancata inclusione degli atti in contestazione nel catalogo contenuto *nell’articolo 19 D.lgs. 546/92* comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli articoli 24 e 113 Cost.»³⁸; «la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall’art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall’art.19»³⁹. E così argomentando è stata affermata l’impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie di atti quali il rifiuto di autotutela (⁴⁰), l’invito di pagamento che precede l’avviso di accertamento⁴¹, il bollettino di conto corrente postale⁴², il diniego di disapplicazione di norme antielusive⁴³, le comunicazioni di irregolarità *ex art.36 bis e 36 ter d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602*^{44 45}.

4. Gli attuali confini della giurisdizione tributaria

Per quanto poco lineari negli sviluppi e stratificatisi nel tempo, gli approdi della giurisprudenza sinteticamente riferiti e complessivamente considerati sono da ritenere in linea di massima condivisibili, trattandosi di conseguenze, forse tardive, ma obbligate

³⁷ Così Cass. 8 ottobre 2007, n.21045.

³⁸ Così, ad es. Cass. SS. UU. 27 marzo 2007, n.7388 (il corsivo è aggiunto da chi scrive).

³⁹ Così, ad esempio, Cass. 25 febbraio 2009, n.4513. In questa nota, come in quelle che precedono, si sono riportati passaggi di alcune sentenze (tra le prime e più significative della Corte Suprema), ma si è in presenza di posizioni consolidate, tralattivamente e finanche acriticamente riproposte; ed è frequente trovare nelle diverse pronunce richiami a precedenti, come anche la riproposizione di alcuni passaggi. Pur con le differenze che le caratterizzano si vedano le pronunce richiamate nelle note 33, 36, 37, 39, 40, 46, 47; più di recente, oltre a Cass. 1542/2019 richiamata *supra* nella nota 33, si veda ad esempio Cass. 14 gennaio 2020, n.425

⁴⁰ Cfr. ad esempio: Cass. 12 maggio 2010, n.11457; Cass. 29 dicembre 2010, n.26313.

⁴¹ Cfr. ad esempio Cass. 21045/2007, cit.

⁴² Cfr. Cass. 17 dicembre 2010, n.25591.

⁴³ Cfr. ad esempio: Cass. 15 aprile 2011, n.8663; Cass. 6 ottobre 2017, n.23469; Cass. 425/2020 cit. Va dato atto, però, che il D.lgs. 156/2015 ha introdotto l’impugnazione differita di tale atto (*ex art.6, comma 1, di esso*: «Le risposte alle istanze di interpello di cui all’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 11, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all’atto impositivo»).

⁴⁴ Si vedano, ad esempio, con riferimento ad entrambi gli atti: Cass. 11 maggio 2012, n.7344; Cass. 28 novembre 2014, n.25297; Cass. 28 luglio 2015, n.15957; Cass. 20 gennaio 2017, n.1505.

⁴⁵ Sugli atti impugnabili si sono citate e si citano in prosieguo varie pronunce della Corte di Cassazione, ma molte altre non vengono citate. E piuttosto deve darsi atto che tali pronunce, pur con inevitabili differenze, esprimono una posizione consolidata al punto che può essere considerata diritto vivente. Non mancano le critiche in dottrina, tra le quali ad esempio: G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria* in Riv. giur. trib., 2014, p.465 ss.; C. GLENDI, *Atti impugnabili e oggetto del ricorso* in Dir. prat. trib., 2017, p.2800 ss.; ID., *Note critiche alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario* in Dir. Prat. Trib. 2018, I, p.2529 ss.; L. PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario* in Rass. Trib. 2020, I, pp.88 ss., 97 ss.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) della devoluzione alle Commissioni tributarie di tutte le controversie relative a tutti i tributi con esclusione soltanto di quelle espressamente indicate dalla legge. In essi, però, non sembra adeguatamente valorizzato il ruolo dell'art.19 cit., il cui rilievo anzi è non di rado “confinato” alla proponibilità della domanda dinanzi al giudice tributario⁴⁶. Il che finisce col caricare di eccessivo significato la previsione dell'art.2, che per converso viene ritenuta «la *sedes materiae* per individuare i confini della giurisdizione tributaria»⁴⁷.

Senonché, constatare che le pronunce riguardano atti ai quali non è estraneo l'esercizio di un qualche potere impositivo *lato sensu* inteso o che esprimono comunque una pretesa dell'amministrazione finanziaria, ancorché privi di veste autoritativa, equivale a dire che la giurisdizione riguarda pur sempre atti riconducibili ad (un itinerario di) una situazione giuridica di vantaggio dell'amministrazione, la quale, guardando agli atti volta per volta esaminati nelle pronunce, è propria delle funzioni di accertamento e di riscossione. Con la conseguenza che, ormai, le liti tributarie circa i diversi atti impugnabili possono ricondursi a tre differenti aree di riferimento: a) quella dell'accertamento e delle sanzioni, in cui si controverte appunto su atti che determinano in tutto o in parte *an e quantum debeatur* (comprese le controversie che riguardano fatti e/o elementi della base imponibile, la spettanza di agevolazioni o altri trattamenti di favore); b) quella della riscossione, in cui vengono in contestazione i diversi atti (e contenuti) in cui si snoda l'attività di riscossione (ancorché si devii dagli schemi usuali di essa); c) quella delle restituzioni – della cui devoluzione alle Commissioni tributarie non si è mai dubitato – in cui è il contribuente a pretendere alcunché nei confronti dell'amministrazione, dolendosi dei dinieghi e dell'inerzia di quest'ultima.

Si tratta di aree che hanno il loro fondamento proprio nell'art.19 cit., la cui interpretazione estensiva e funzionale alla latitudine della giurisdizione tracciata dall'art.2, porta appunto al risultato che si è detto. Il che vuol dire che in definitiva l'art.19 concorre a delimitare la giurisdizione tributaria in quanto vi ricomprende, nei termini che si sono riferiti, le liti relative alle aree dell'accertamento, della riscossione, delle restituzioni; ma anche in quanto vi esclude le liti, pur sempre tributarie ma devolute ad altri giudici, che

⁴⁶ Ad esempio in Cass. 1542/2019 cit., a completamento del passaggio riportatone nella precedente nota 33, si afferma che esso «attiene, invece, specificamente, alla proponibilità della domanda dinanzi al giudice tributario e, quale espressione della struttura impugnatoria del processo tributario, contiene il “catalogo” (anch'esso arricchitosi nel tempo) degli “atti impugnabili”, cioè degli atti che, se ritualmente notificati, comportano, in ragione della loro ritenuta natura immediatamente impositiva, l'onere della impugnazione, a pena della cristallizzazione della pretesa in essi contenuta; secondo la giurisprudenza di questa Corte, peraltro, la tassatività di detta elencazione va riferita non tanto ai singoli atti nominativamente indicati, ma piuttosto alla individuazione di “categorie” di atti, considerate in relazione agli effetti giuridici da quelli prodotti, con la conseguenza che la norma è suscettibile, in presenza di determinate condizioni, di interpretazione estensiva, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.)».

⁴⁷ Il passo è tratto da Cass. 1542/2019 cit. Ma quelle riferite nel testo sono affermazioni ricorrenti in giurisprudenza.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) esulano da tali aree: risalta, in particolare, l'area dell'attività conoscitiva o investigativa, in relazione alla quale le esigenze di tutela eventualmente emergenti vanno rivolte a seconda dei casi al giudice ordinario o al giudice amministrativo^{48 49}.

Quella riferita può ritenersi in definitiva una conclusione abbastanza lineare, cui però non si può pervenire muovendo solo dall'art.2 e prescindendo, come sembra fare la giurisprudenza, dall'art.19 cit. E *mutatis mutandis* discorsi analoghi possono farsi per l'art.10 cit., al quale pure si è accennato nei paragrafi precedenti.

5. Irrilevanza attuale delle situazioni plurisoggettive

5.1. Muovendo come si è detto dagli studi sul processo civile, si può dire in estrema sintesi e con inevitabili approssimazioni – nella consapevolezza di non rendere giustizia alla varietà di posizioni emerse e di effettuare più che altro una ricognizione funzionale al prosieguo dell'esposizione – che ciò che si deduce tendenzialmente e salvi aggiustamenti o ampliamenti, previsti o consentiti dalla legge, costituisce l'oggetto del processo⁵⁰; come anche che vi è una generale concordanza sul fatto che oggetto della domanda, e quindi tendenzialmente oggetto del processo, per come si è detto, è la situazione giuridica sostanziale che l'attore afferma come esistente e per la quale chiede tutela all'autorità giudiziaria.

Più esattamente, si tratta di una situazione giuridica: sostanziale, giacché, come da più parti rilevato, il diritto processuale è servente rispetto al diritto sostanziale (si può chiedere tutela se e nella misura in cui esista una situazione giuridica da tutelare); attiva, perché esprime la facoltà di iniziare un procedimento giurisdizionale e per questa via di

⁴⁸ Sulle possibilità di tutela in questa fase dell'azione dell'amministrazione finanziaria si rimanda ad esempio a G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, 352 ss., 364 ss. Cfr. anche S. ZAGÀ, *La tutela giurisdizionale a fronte di attività di indagine fiscale lesive di libertà e diritti individuali*, di prossima pubblicazione, in part. §§ 5 ss.

⁴⁹ Non attingono al sostrato dell'art.19 neppure le azioni di risarcimento danni nei confronti dell'amministrazione finanziaria, che però esulano dalla giurisdizione tributaria già per l'art.2 del D.lgs.546/1992: esse non integrano liti tributarie, visto che il danno consegue alla condotta dell'amministrazione e non è di certo un accessorio del tributo (cfr. per tutte Cass. SS. UU. 15 ottobre 1999, n.722). Per di più, mancherebbe anche quel corredo di norme *ad hoc* che si rinviene invece nel codice del processo amministrativo (cfr. in particolare i commi 2-5 dell'art.30, il quale poi al comma 6 conclude che «di ogni domanda di condanna al risarcimento di danni per lesioni di interessi legittimi o, nelle materie di giurisdizione esclusiva, di diritti soggettivi conosce esclusivamente il giudice amministrativo»). Con la conseguenza che le azioni risarcitorie restano proponibili innanzi ai giudici ordinario ed amministrativo (cfr. di recente, per una recente rilettura a favore del giudice amministrativo, anche se non esaustiva, P. MARONGIU, *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Bari, 2018, in part. p.193 ss.).

⁵⁰ Quella riferita è una conclusione piuttosto pacifica. Pertanto, si limitano le citazioni a più recenti lavori monografici e voci enciclopediche, ove peraltro possono trovarsi ampi riferimenti, quali: E. D'ALESSANDRO, *L'oggetto del giudizio di cognizione. Tra crisi delle categorie del diritto civile ed evoluzioni del diritto processuale*, Torino, 2016, in particolare pp.1 ss., 17 ss., 68 ss.; A. BARLETTA, *Extra e ultrapetizione*, Milano, 2012, pp.14 ss., 53 ss.; A. MOTTO, *Poteri sostanziali e tutela giurisdizionale*, Torino, 2012, p.355 ss.; S. MENCHINI, *Regiudicata civile* in Dig. Disc. Priv., Sez. Civ., 1997, XVI, p.445 ss.; C. CONSOLO, *Domanda giudiziale* in Dig. Disc. Priv., Sez. Civ., 1991, VII, pp.44 ss., spec. 51 ss.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) ottenere la richiesta conseguenziale tutela; affermata, perché la domanda rappresenta pur sempre una situazione astratta che soggiace a verifica nel processo, anche attraverso l'opportuno contraddittorio, e che si concretizza all'esito dello stesso (con la pronuncia dell'autorità giudiziaria)⁵¹.

Ai fini dell'identificazione delle situazioni giuridiche dedotte in giudizio occorre guardare ai profili soggettivi ed oggettivi delle stesse. Rilevano, cioè, le *personae* coinvolte, vale a dire innanzi tutto l'attore e il convenuto, ossia colui che propone la domanda, con la quale far valere una data situazione giuridica, e colui nei confronti del quale si propone la domanda e se ne vogliono far valere gli effetti (il che vale anche con riferimento ai diritti assoluti o autodeterminati, che con la proposizione della domanda si frazionano e si specificano nei confronti di un soggetto determinato); ma, come è noto, possono anche essere coinvolti più soggetti. Come anche rilevano: il *petitum*, non già come provvedimento che si chiede al giudice (cd. *petitum* immediato), ma come il diritto al bene della vita che si chiede di far valere nei confronti del convenuto (cd. *petitum* mediato); la *causa petendi*, che è data dalle ragioni della domanda, da intendere senz'altro in senso naturalistico come fatti costitutivi della stessa, ma anche come (concorso alla) qualificazione della situazione giuridica affermata (il fatto si afferma in quanto costitutivo del diritto che si vuole far valere). Ed è dalla sintesi di *petitum* e *causa petendi* che si determina (in senso oggettivo) la situazione giuridica dedotta, fermo restando che la qualificazione ultima della stessa è demandata al giudice⁵².

5.2. Siffatte precisazioni in uno con l'esposizione che precede consentono di trarre ai fini che qui interessano una prima importante conclusione, in negativo: vale a dire che le situazioni giuridiche superindividuali o plurisoggettive, non hanno ingresso nel processo tributario.

Si è detto in precedenza⁵³ che impugnabili sono atti relativi alle aree dell'accertamento (e delle sanzioni), della riscossione, delle restituzioni: più esattamente essi espri-

⁵¹ Cfr. anche *supra* nota 5.

⁵² Va dato atto, poi, dell'esistenza di diverse posizioni, o se si vuole di sfumature, dottrinali e giurisprudenziali (sulle quali non si può né si vuole qui indugiare), circa il significato e la portata degli elementi riferiti (*petitum* e *causa petendi*). Ad esse si deve probabilmente guardare con una relativa elasticità, in quanto alla fedeltà ai modelli pare preferibile opporre un atteggiamento di tipo pragmatico che guardi all'effettività della tutela resa in concreto. Tant'è che già nei manuali si registra «la tendenza della giurisprudenza ad evitare le soluzioni rigorosamente dedotte da posizioni di principio di difficile se non impossibile enunciazione, per ispirarsi invece a certi criteri di orientamento opportunamente elastici, anche se talora, fonti, essi stessi, di deviazioni ed equivoci»: così C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, I, *Nozioni introduttive e disposizioni generali*, aggiornato a cura di A. Carratta, Torino, 2012, 193 ss., ove si richiamano a dimostrazione alcuni dei criteri seguiti dalla giurisprudenza circa i limiti oggettivi del giudicato.

⁵³ *Supra* paragrafi 3 e 4.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021)
mono pretese dell'accertamento (e sanzionatorie) o della riscossione, che l'amministrazione avanza nei confronti del contribuente, ovvero pretese di restituzione, che il contribuente avanza nei confronti dell'amministrazione. Ciò vuol dire: che si tratta di rapporti tributari bilaterali, aventi cioè due distinti centri di interessi, ancorché in concreto possano coinvolgere più soggetti (nelle ipotesi nient'affatto infrequenti di solidarietà tributaria il rapporto tributario, infatti, è pur sempre bilaterale, salva una sua particolare ed essenzialmente *pro fisco* declinazione plurisoggettiva); ma anche che i beni della vita e le situazioni giuridiche che li coinvolgono sono individuali, facendo più esattamente capo al contribuente che appunto agisce in giudizio a loro tutela.

Ne discende, come si è detto, che le situazioni giuridiche superindividuali o plurisoggettive, che cioè non sono riferibili esclusivamente ad un solo soggetto (inteso come centro di imputazione di interessi), non hanno ingresso nel processo tributario: il riferimento è essenzialmente agli interessi diffusi, che spettano indistintamente ad una pluralità di soggetti, e agli interessi collettivi, che spettano cumulativamente ad un gruppo. Una conferma di quanto si è detto, se si vuole, può trarsi dalla stessa legge processuale tributaria: laddove all'art.7, comma 5, del D.lgs. 546/1992⁵⁴, si consente al giudice tributario la disapplicazione di regolamenti e atti generali rilevanti ai fini della decisione, si presuppone la giurisdizione di altro giudice (ad esempio le tariffe d'estimo sono impugnabili innanzi al giudice amministrativo). Si aggiunge che è difficilmente riferibile al prelievo tributario l'azione di classe finalizzata al corretto svolgimento delle funzioni delle pubbliche amministrazioni, di cui agli artt.1 e seguenti del D.lgs. 198 del 20 dicembre 2009⁵⁵; e qualora lo fosse/per gli ambiti in cui lo fosse, essa comunque non transiterebbe per le Commissioni tributarie.

Inoltre, la conclusione che le situazioni giuridiche superindividuali o plurisoggettive non trovino ingresso nel processo tributario fa il paio con la constatazione che ai (davvero) timidi ingressi alle stesse consentiti con riferimento all'azione dell'amministrazione finanziaria non conseguono (opportune) iniziative processuali: infatti, il Garante del contribuente, di cui all'art.13 dello Statuto dei diritti del contribuente, può soltanto fare richiami, raccomandazioni, segnalazioni, laddove senza esito rivolga richieste agli uffici, eserciti l'accesso presso gli stessi, li richiami al rispetto dei termini per le restituzioni, solleciti l'autotutela. Come anche fa il paio con la constatazione che non vi sono nella legge processuale tributaria e comunque per il processo tributario disposizioni equivalenti a quelle che invece si rinvencono in altre materie e per altri processi, che espressamente

⁵⁴ Esso così dispone: «Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente».

⁵⁵ Presupposti e legittimazione ad agire sono fissati, appunto, dall'art.1 del citato D.lgs. 198/2009.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) consentono la tutela di situazioni superindividuali o plurisoggettive: spiccano i procedimenti collettivi, di cui al neonato titolo VIII bis del codice di rito, non ancora entrato in vigore (per la tutela dei diritti individuali omogenei attraverso azioni di classe promosse da organizzazioni ed associazioni iscritte in appositi elenchi)⁵⁶; ma, rivolgendo l'attenzione in altra direzione, si pensi, alle speciali legittimazioni processuali attribuite di recente ad alcune Autorità indipendenti⁵⁷ (cui in una prospettiva futura non sarebbe azzardato accostare un'evoluzione dei poteri del Garante del contribuente)⁵⁸.

⁵⁶ Si tratta della disciplina recata dagli articoli 840 bis e seguenti del codice di procedura civile, la cui entrata in vigore è stata postergata al 19 maggio 2021 dall'art.7 della legge 12 aprile 2019, n.31 (come più volte modificato).

La disciplina di cui sopra subentra all'azione di classe di cui all'art.140 bis del Codice del consumo (D.lgs. 6 settembre 2005, n.206), contestualmente abrogata.

⁵⁷ Il riferimento è principalmente all'AGCM, per la quale rileva l'art. 21 bis della legge istitutiva dell'AGCM, n.287 del 10 ottobre 1990. Anche se va detto che non vi è concordanza sugli interessi tutelati da tale speciale azione e si fa strada il convincimento che la concorrenza possa elevarsi ad autonomo bene della vita, per il quale si avrebbe un autonomo interesse (pubblico), di cui sarebbe titolare l'Autorità. Sul che può essere utile leggere ad esempio, anche per i riferimenti: M. SANINO, *La tutela giurisdizionale nei confronti degli atti delle Autorità Indipendenti*, Padova, 2019, p.137 ss.; G. DIMITRIO-M. FILICE, *I poteri di competition advocacy dell'AGCM ex art. 21 bis, l. n. 287/1990* in *Giorn. dir. amm.*, 2017, 2, 262 ss.; B. G. MATTARELLA, *I ricorsi dell'autorità antitrust al giudice amministrativo* in *Giorn. dir. amm.*, 2016, p.291 ss.; F. CINTIOLI, *Osservazioni sul ricorso giurisdizionale dell'autorità garante della concorrenza e del mercato e sulla legittimazione a ricorrere delle autorità indipendenti* in *federalismi.it*, 2012 (www.federalismi.it).

Ma risaltano all'attenzione anche i poteri simili riconosciuti di recente all'ANAC, in forza dei commi 1 bis e seguenti dell'art.1 del Codice degli appalti pubblici, aggiunto dall'art. 52-ter, comma 1, DL 24 aprile 2017, n.50 (come convertito dalla L. 21 giugno 2017, n.96). Sul che si veda, ad esempio, M. LIPARI, *La legittimazione processuale speciale dell'ANAC* in *Il libro dell'anno del diritto 2018*, Roma, 2018 (www.treccani.it).

⁵⁸ A tali speciali legittimazioni si può, forse, accostare la singolare impugnazione del classamento innanzi al giudice tributario che taluna giurisprudenza ha riconosciuto al Comune (contrapponendosi all'indirizzo consolidato: cfr. ad es. Cass. SS. UU. 19 gennaio 2010, n. 675). È una posizione emersa in alcune pronunce (principalmente Cass. SS. UU. 15201, 15202, 15203 del 21 luglio 2015), di cui si attendono riscontri/evoluzioni, che però: cozza con i limiti della giurisdizione tributaria in materia catastale, la quale non riguarda tutte le controversie catastali, ma solo «le controversie promosse dai singoli possessori» (così l'art.2, comma 2, D.lgs. 546/1992, che prosegue: «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, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale»); non convince affatto laddove propone di superare tali limiti di ordine soggettivo (per la mancanza di riscontri in altre giurisdizioni, ma anche per l'esegesi dello stesso testo: «... non emergendone con evidenza l'intento di delimitare la giurisdizione del giudice tributario anche sotto il profilo soggettivo ... e risultandone più plausibile una funzione non *ad escludendum* ... bensì di carattere esclusivamente "esplicativo-ricognitivo", siccome intesa a considerare l'ipotesi "tipica" del ricorso dinanzi alle commissioni tributarie ...»), visto che a tacer d'altro tutta la giurisdizione tributaria è delimitata in chiave soggettiva (rileva a tal fine l'art.10 D.lgs.546/1992, prima e più dell'art.2, comma 2, cit., ma ad analoghe conclusioni si perviene guardando all'art.19 cit.); sembra sostanzialmente vanificata da giurisprudenza successiva, che – discutibilmente – consentirebbe al Comune di disattendere il classamento (cfr. Cass. 19 gennaio 2016, n.1704), privandolo così dell'interesse ad una sua eventuale impugnazione.

In dottrina prevalgono le critiche, tra le quali: G. SALANITRO, *Il Comune ha il potere di disattendere la rendita catastale?* in *Corr. Trib.* 2016, p.1247 ss.; G. CONSOLO, *Sulla legittimazione dei Comuni a*

6. Le situazioni giuridiche coinvolte: interessi legittimi e diritti soggettivi

6.1. Proseguendo nell'analisi del *petitum* occorre individuare in positivo i beni della vita e le correlate situazioni giuridiche. E si deve guardare ai contenuti e alla natura degli atti impugnabili. Ritorna, cioè, ad imporsi all'attenzione la predeterminazione normativa degli atti impugnabili, di cui essenzialmente all'art.19 D.lgs. 546/1992.

A fronte degli atti che contengono pretese dell'amministrazione finanziaria il bene della vita protetto è dato dal patrimonio che si vuole sottrarre a tali pretese o, detto altrimenti, che si vuole mantenere integro a fronte delle stesse: il bene della vita, poi, può essere il patrimonio in generale, come più spesso accade nel processo tributario, ma può darsi anche che esso si specifichi in relazione a singoli beni che lo compongono, come accade nel momento in cui l'amministrazione, tipicamente nella riscossione, indirizza verso di essi la propria azione (si pensi al fermo di un veicolo ex art.86 DPR 29 settembre 1973, n.602). Si è in presenza, comunque, di beni della vita che appartengono alla sfera giuridica del contribuente.

A fronte di atti che si riconducono alle aree dell'accertamento e della riscossione possono anche aversi pretese del contribuente, per quanto esse siano meno frequenti. Si pensi, ad esempio, con riferimento alla prima area ai dinieghi di agevolazioni fiscali o ai dinieghi di condoni, con riferimento alla seconda area i dinieghi di dilazioni di pagamento o ai dinieghi di compensazione. Oggetto di tali pretese è il patrimonio che si vuole, quanto meno nell'immediato, incrementare.

Analogamente può dirsi per l'area delle restituzioni, ove vi sono pretese del contribuente, con la particolarità che qui il diniego (di restituzione) può mancare, essendo sufficiente ad adire il giudice tributario il protrarsi (oltre i 90 giorni) del silenzio dell'amministrazione all'istanza di restituzione.

5.2. Guardando alla natura degli atti impugnati risalta come alcuni di essi, la maggior parte anzi, siano provvedimenti amministrativi; vi sono però anche meri atti. Il che consente di specificare la situazione giuridica vantata dal contribuente rispettivamente nei termini dell'interesse legittimo e del diritto soggettivo. Mentre il diritto soggettivo non abbisogna di particolari spiegazioni, qualche precisazione può essere utile per l'interesse legittimo, vista la parabola evolutiva che lo ha contraddistinto⁵⁹. In estrema sintesi può

impugnare davanti alle Commissioni tributarie gli atti di classamento e di attribuzione delle rendite catastali in Rass. Trib. 2017, p.235 ss. *Contra* A. COMELLI, *La legittimazione ad impugnare la (nuova) rendita catastale da parte di un Comune* in Corr. Trib. 2015, p.4073 ss.

⁵⁹ Per avere contezza di tale parabola è sufficiente rinviare ai vari contributi di F. G. Scoca sul tema, tra i quali, più di recente, e quale approdo della sua speculazione, *L'interesse legittimo. Storia e teoria*, Torino, 2017.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021)
dirsi che l'interesse legittimo è una situazione giuridica attiva che si correla ad una potestà amministrativa⁶⁰, della quale consente un sindacato penetrante, più di quanto lo consentirebbe il diritto soggettivo (come comunemente inteso): infatti alle potestà si correlano non soltanto posizioni passive, di soggezione, ma anche – e con specifico riferimento alla componente doverosa delle stesse – posizioni attive, di pretesa non solo alla legittimità del loro esercizio (come pure si dice), ma anche alla buona qualità dello stesso esercizio (da valutare in relazione ai beni della vita interessati dalle potestà), posizioni che appunto sono gli interessi legittimi. All'interno di essi, poi, si può fare una *summa divisio* tra interessi legittimi pretensivi (detti anche acquisitivi) e interessi legittimi oppositivi (detti anche conservativi) a seconda che si tratti di interessi al conseguimento di un bene o ad evitare la perdita di un bene. Nel (diritto e nel) processo tributario prevalgono questi ultimi: tipicamente a fronte di avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione, ruoli, ingiunzioni fiscali, provvedimenti sanzionatori, fermi dei veicoli, ecc. Però possono anche aversi i secondi: ad esempio laddove il contribuente chieda una dilazione di pagamento o una compensazione e, dolendosi di non averla ottenuta, agisca in giudizio avverso i deneghi dell'amministrazione.

5.3. Complementare all'analisi condotta è quella della *causa petendi*, da intendere non soltanto come fatti costitutivi della pretesa, ma anche come fatti che concorrono alla qualificazione della stessa, integrando così il *petitum*.

Infatti se è vero che il bene della vita spesso è lo stesso a fronte di provvedimenti dell'accertamento o della riscossione, quali possono essere un avviso di accertamento o un'iscrizione a ruolo, non si può negare che esso viene intaccato in maniera diversa da tali atti ed esige protezioni differenti a fronte degli stessi, trattandosi di atti che esprimono potestà diverse (l'attività di accertamento consiste nella determinazione autoritativa di *an* ed *quantum debeatur*, quella di riscossione nell'acquisizione coattiva di quanto dovuto; alla naturale vincolatezza della prima corrisponde la normale discrezionalità della seconda⁶¹). A maggior ragione le esigenze di protezione si differenziano nella dinamica delle attività amministrative considerate, laddove queste consistono di fasi e atti diversi: il

⁶⁰ In verità vi sono studiosi che anche con riferimento a potestà di diritto privato individuano situazioni di interesse legittime, dette talora anche di diritto privato, per distinguerle da quelle di diritto pubblico: cfr. ad esempio S. VILLATA, *Impugnazioni di delibere assembleari e cosa giudicata*, Milano, 2006, p.290 s.; ma già L. BIGLIAZZI GERI, *Contributo ad una teoria dell'interesse legittimo nel diritto privato*, Milano, 1967. Sugli interessi legittimi nel diritto pubblico si vedano per tutti, anche per i riferimenti: F. G. SCOCA, *L'interesse legittimo. Storia e teoria*, cit., in particolare, p.453 ss.; G. GRECO, *Argomenti di diritto amministrativo*, II, Milano, 2019, in particolare pp.87 ss., 133 ss.

⁶¹ Sulla distinzione tra attività di accertamento e attività di riscossione sia consentito rinviare, ad esempio e di recente, a: A. GUIDARA, *Riscossione dei tributi e delle sanzioni fiscali* in Dig. Disc. Priv. Sez. Comm., Agg. 2017, p.422 ss.; nonché ID., *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria* in Dir. Prat. Trib. 2020, I, p.20 ss.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021)
che è evidente nell'attività di riscossione, in cui si hanno più fasi ed atti, che vanno dalla formazione del titolo esecutivo all'aggressione del patrimonio del privato fino alla distribuzione del ricavato. Ciò vale per i più comuni interessi oppositivi, coinvolti in tali attività, ma vale anche per gli interessi pretensivi che pur possono essere presenti, come si è visto in precedenza.

Di certo la *causa petendi* rileva ai fini della verifica della presenza delle potestà amministrative e delle correlate posizioni di interesse legittimo, ma rileva anche e per converso ai fini della verifica dell'assenza delle stesse e della conseguente qualificazione delle posizioni giuridiche dei contribuenti quali diritti soggettivi. Questi ultimi sono presenti senza dubbio nelle pretese di restituzione di tributi in tutto o in parte non dovuti, che il contribuente avanza nei confronti dell'amministrazione finanziaria: ivi il rapporto tra contribuente ed amministrazione è paritetico, si hanno vere e proprie obbligazioni tributarie, nelle quali però ad essere obbligata è l'amministrazione. Ma diritti soggettivi possono ben essere presenti anche a fronte di meri atti riconducibili alle aree dell'accertamento e della riscossione, che però non involgano l'esercizio di potestà amministrative: si pensi, ad esempio ai classamenti catastali, ai dinieghi di agevolazioni fiscali, alle cartelle/**intimazioni** di pagamento, ai vari avvisi e comunicazioni previsti dalla legge, i cui effetti sono sottratti alla volontà dell'amministrazione (essendo piuttosto effetti di legge). Come anche situazioni di diritto stanno a fronte di provvedimenti amministrativi nulli, per quanto decisamente poco frequenti siano le ipotesi in cui ci si possa imbattere negli stessi.

7. Azioni e tutele correlate: a) alle situazioni di interesse legittimo

7.1. Si possono a questo punto, e tirando le fila delle considerazioni svolte nel paragrafo precedente, mettere a fuoco le tipologie di tutela che nel processo tributario si presentano al contribuente, per giungere alla conclusione, intuibile, che nel processo tributario convivono tutte e tre le tipologie di tutela, dichiarativa, di condanna e costitutiva.

La prima tutela, quella di accertamento, partecipa inevitabilmente delle altre due, essendo finalizzata, com'è noto, a rimuovere incertezze sulla situazione giuridica dedotta. Le tutele di condanna e costitutiva sono tutele specifiche, che si traducono nell'idoneità ad una soddisfazione coattiva della situazione giuridica dedotta (per il tramite di una tutela ulteriore, che è quella esecutiva) o in un'immediata soddisfazione della stessa situazione (realizzata dalla stessa pronuncia dell'autorità giudiziaria). Esse richiedono un *quid pluris* rispetto alla prima (quella di accertamento), il quale non è dato soltanto dal tipo di tutela che si chiede (richiesta che si colloca nel *petitum* immediato), ma riguarda anche

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) ed inevitabilmente il *petitum* (mediato) e la *causa petendi*, che per l'appunto devono essere in grado di giustificare la peculiare tutela richiesta⁶².

7.2. Quanto si è detto vale in generale e vale anche con i necessari adattamenti nel processo tributario, nel quale, però, l'attenzione è posta normalmente sulla tutela costitutiva. Prevalgono, infatti, gli interessi legittimi oppositivi, che tendono all'annullamento degli atti che ledono la sfera patrimoniale del contribuente, a rimuovere gli effetti dell'azione amministrativa sfavorevoli per il contribuente. Il che vale per qualunque provvedimento di questo tenore, anche al di là degli esempi fatti in precedenza (avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione, ruoli, ingiunzioni fiscali, provvedimenti sanzionatori, fermi dei veicoli, ecc.), a prescindere dalla riconduzione o meno dello stesso al catalogo legislativo degli atti impugnabili e tenendo conto dell'interpretazione estensiva di questi ultimi ormai invalsa nel diritto vivente, di cui si è detto in precedenza.

Con la conseguenza che di fronte a provvedimenti amministrativi l'annullamento giudiziale dell'atto impugnato soddisfa l'esigenza di tutela del contribuente: infatti elimina l'atto impugnato e lo fa con effetti *ex tunc*, ripristinandosi così, per lo meno tendenzialmente, la preesistente situazione giuridico-patrimoniale favorevole al contribuente (o meno sfavorevole rispetto a quella conseguente all'emanazione del provvedimento). Al che non è di ostacolo osservare che, in coerenza con quanto affermato, la sentenza non dispone (e non può disporre) la restituzione di quanto pagato in pendenza del giudizio, dal momento che sussiste pur sempre l'obbligo di restituzione in capo all'amministrazione, il quale però deriva dalla legge, ossia è un effetto *ex lege* della sentenza; peraltro il contribuente può far valere tale obbligo di restituzione direttamente con il giudizio d'ottemperanza⁶³.

⁶² Occorre, infatti: per un verso, specificare la situazione giuridica sostanziale in relazione al risultato (diverso dall'accertamento) che si vuole ottenere, dovendosi osservare che (a seconda delle opinioni si prospetta la possibilità che) vengono in essere facoltà della stessa situazione giuridica (sulla considerazione che ogni *ius* consta di più *iura*) oppure situazioni ulteriori collegate alla prima (e identificati talora in diritti secondari, in diritti potestativi, in poteri); per altro verso, allegare fatti antiggiuridici diversi ed ulteriori rispetto a quelli che giustificano la domanda di accertamento, quali sono quelli cui porre rimedio mediante la prescrizione di una specifica condotta del convenuto (con una pronuncia di condanna) o quelli che di per sé sono giustificativi di una diretta modificazione della realtà giuridica (con una pronuncia costitutiva). Sulle diversità di posizioni riferite si vedano per tutti, anche per i riferimenti, due interessanti recenti monografie: A. MOTTO, *Poteri sostanziali e tutela giurisdizionale*, cit., pp.396 ss., 412 ss., 461 ss., p.511 ss.; E. D'ALESSANDRO, *L'oggetto del giudizio di cognizione. Tra crisi delle categorie del diritto civile ed evoluzioni del diritto processuale*, cit., pp.124 ss., 186 ss., 186 ss.

⁶³ Si veda quanto dispone l'art.68, comma 2, D.lgs. 546/1992 a proposito del pagamento eseguito in pendenza di giudizio (modificato dall'art. 9, comma 1, lett. ff), n. 2), D.lgs. 156/2015 allo scopo di fugare ogni dubbio circa l'accesso al giudizio d'ottemperanza): «Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021)

Naturalmente l'annullamento giudiziale dell'atto impugnato non pregiudica un nuovo esercizio delle potestà amministrative coinvolte, laddove ne sussistano i presupposti e pur sempre nel rispetto degli eventuali condizionamenti recati dalla sentenza; l'annullamento dovrebbe rappresentare una sorta di parentesi nello svolgimento dell'attività amministrativa e senz'altro il nuovo esercizio delle potestà amministrative deve ritenersi doveroso in presenza di funzioni vincolate.

7.3. Come si è detto, vi sono anche interessi pretensivi, per quanto marginali, i quali sono finalizzati a conseguire una *utilitas* per il contribuente. Ad essi non si adatta la tutela costitutiva appena descritta: l'annullamento del diniego non soddisfa (o non soddisfa più di tanto) il contribuente, non attribuendogli il bene della vita da lui richiesto; esso rimette soltanto in moto l'azione amministrativa, la quale è così destinata ad avere un nuovo epilogo, che tuttavia non è detto che sia favorevole al contribuente. A quest'ultimo interessa la produzione degli effetti dell'azione amministrativa, che però il giudice normalmente non può rendere: gli è precluso, infatti, attribuire il bene della vita richiesto, giacché – come si è detto in precedenza e si dirà meglio alla fine⁶⁴ – in difetto di norme *ad hoc* (quali sono ad esempio quelle sul giudizio d'ottemperanza) non può sostituirsi all'amministrazione ed esercitare un potere amministrativo.

Tuttavia se è vero che la rimozione del diniego rimette in moto l'azione amministrativa, il giudice nell'accogliere il ricorso accerta profili della *res in iudicium deducta* che astringono in tutto o in parte la successiva azione amministrativa: è il cd. l'effetto conformativo della sentenza (poco esplorato nel processo tributario diversamente da quanto accade nel processo amministrativo), la quale quanto più costringa la riedizione del potere, tanto più diventa soddisfacente per il contribuente e meglio risponde a quell'esigenza di effettività che è l'essenza della tutela giurisdizionale⁶⁵. Ciò vuol dire che, fermo restando l'inevitabile apprezzamento del giudice, assume un ruolo decisivo la domanda di tutela giurisdizionale (formulata nell'atto introduttivo del giudizio) e il modo con cui in essa è dedotta la situazione giuridica sostanziale. Naturalmente l'effetto conformativo è rilevante anche ai fini di un eventuale giudizio d'ottemperanza.

Sicché la tutela che si profila per gli interessi pretensivi è costitutiva per quanto attiene alla rimozione del diniego, ma è essenzialmente di accertamento per quanto attiene alla riedizione dell'azione amministrativa; l'annullamento, cioè, è un passaggio obbligato per giungere a quella che è l'effettiva tutela richiesta dal contribuente, cui il giudice deve

successivi, alla commissione tributaria regionale».

⁶⁴ Cfr. *supra* paragrafo 2 ed *infra* ultimo paragrafo.

⁶⁵ Sull'immanenza nel sistema del principio di effettività della tutela giurisdizionale si veda, ad esempio e di recente, A. CARRATA, *Tecniche di attuazione dei diritti e principio di effettività*, cit., p.2 ss.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) soprattutto dedicarsi (anche se non si possono escludere azioni finalizzate al mero annullamento del diniego o nelle quali esso abbia un peso specifico maggiore)⁶⁶.

7.4. Le considerazioni svolte, opportunamente adattate, valgono anche nelle ipotesi di accoglimento parziale del ricorso, potendosi come è noto eliminare anche una parte del provvedimento impugnato sia che si vanti un interesse oppositivo sia che si vanti un interesse pretensivo; e già in questa direzione può essere orientata la domanda introduttiva del giudizio.

Il discorso, probabilmente, meriterebbe una trattazione *ad hoc*, incompatibile con sede e dimensioni del lavoro. In estrema sintesi, però, può dirsi che i problemi legati a questo tipo di azioni e/o di pronunce non risiedono tanto nella divisibilità dei provvedimenti (a fugare eventuali dubbi è sufficiente ricordare che è espressamente prevista la conciliazione parziale delle relative controversie, anche in conseguenza di apposita istanza⁶⁷), quanto e più che altro nella difficoltà di individuare le parti dell' provvedimento suscettibili di autonoma considerazione: ciò anche al fine di impedire al giudice di sostituirsi all'amministrazione in difetto di apposite indicazioni normative (mentre, riprendendo l'esempio fatto in precedenza, nella conciliazione parziale si pronuncia pur sempre l'amministrazione)⁶⁸. Il che, ovviamente, diventa più difficile laddove nell'atto impugnato vi siano interrelazioni o ambiti di discrezionalità.

8. (segue): b) alle situazioni di diritto soggettivo

8.1. Più evidenti degli interessi pretensivi sono le situazioni di diritto soggettivo,

⁶⁶ Quando ad inizio del paragrafo si è premesso che la tutela di accertamento, partecipa inevitabilmente delle tutele costitutiva e di condanna, essendo finalizzata a rimuovere incertezze sulla situazione giuridica dedotta, lo si è detto guardando in particolare a quella costitutiva (decisamente più coinvolta nel processo tributario) e avendo ben presente che all'effetto demolitorio tipico di essa si affiancano ulteriori effetti, con misure variabili in relazione al caso concreto, normalmente descritti come conformativi, ma anche come ripristinatori e preclusivi, i quali risiedono appunto nella componente di accertamento della sentenza. Lo si è detto forse con una certa scontatezza e condizionati dagli esiti dei dibattiti (conseguenti soprattutto al codice) sul processo amministrativo, ma possono ormai considerarsi superate le posizioni che a fronte di situazioni di interesse legittimo vedevano solo una tutela demolitoria (confinata al solo atto impugnato e non condizionante la successiva azione amministrativa). A la fine si veda già B. SASSANI, *Impugnativa dell'atto e disciplina del rapporto*, Napoli, 1989, in part. pp.54 ss., 117 ss., sia pure con i condizionamenti del tempo (per l'appunto a p.118 l'A. afferma: «se nessuno più ormai seriamente subita che l'accoglimento del ricorso proietti in qualche modo sulle parti effetti che trascendono l'annullamento, è parimenti vero che, spesso, alla compiuta e consapevole accettazione del fenomeno di contrappongono proposte ricostruttive con esso incompatibili»), ove si procede diffusamente ad una pregevole trattazione unitaria delle tutele reattive alle situazioni potestative, tanto pubbliche quanto private.

⁶⁷ Cfr. artt.48, comma 2, e 48 bis, comma 1, del D.lgs. 546/1992.

⁶⁸ Vale la pena ricordare, a scanso di equivoci, che quando il giudice riduce la pretesa «non sostituisce l'atto impugnato, ma lo annulla in parte»: le parole sono tratte da F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, cit., p.1045 s., cui per tutti si rinvia, e rappresentano la laconica liquidazione dell'A. della teorica dell'impugnazione-merito.

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) per quanto anch'esse minori rispetto agli interessi oppositivi, le quali vengono in essere laddove l'amministrazione non esercita potestà amministrative: si pensi all'area delle agevolazioni fiscali, che normalmente spettano *ex lege* (e sempre che sia così), o all'area delle controversie catastali, in cui vengono in essere principalmente fatti o qualità degli immobili.

Quivi la tutela non può che essere dichiarativa, dal momento che il giudice è chiamato ad accertare il diritto all'agevolazione fiscale o al classamento dell'immobile richiesti dal contribuente. Al che non è di ostacolo la sussistenza di termini per impugnare i dinieghi di agevolazioni o i classamenti (per rimanere alle ipotesi considerate): i termini, infatti, condizionano l'esercizio delle azioni, non anche dei diritti sottostanti, i quali sono suscettibili pur sempre di essere opposti all'azione del fisco nelle azioni promosse avverso eventuali successivi atti impositivi⁶⁹. Ad eliminare ogni dubbio valga osservare che, ogni qualvolta l'ufficio classi per errore un immobile, ad esempio qualificando un garage come abitazione, la mancata impugnazione del classamento non significa affatto che egli ne sconti per ciò stesso e *sine die* le conseguenze impositive, ossia che il garage diventi magicamente abitazione e che il contribuente non possa far valere l'immobile realmente posseduto impugnando gli avvisi di accertamento con i quali il Comune pretende la maggiore IMU (commisurata, appunto, alla supposta abitazione)⁷⁰.

8.2. Vi è anche un'altra area importante in cui rilevano diritti soggettivi: quella delle restituzioni, in cui il contribuente appunto chiede la restituzione del tributo non dovuto o di altra somma (ad esempio sanzioni tributarie) del pari non dovuta. Quivi la tutela non può essere soltanto di accertamento del diritto vantato, ma diventa principalmente di

⁶⁹ Sulla natura dichiarativa dei giudizi sulle agevolazioni fiscali, già con riferimento al previgente contenzioso tributario, cfr. ad es. S. LA ROSA, *Riflettendo su un caso clinico ... in tema di esenzioni pluriennali e di tutela di mero accertamento in materia tributaria* in Studi in onore di Enrico Allorio, Milano, 1989, II, in part. p.1967 ss., denso e pieno di riferimenti (le posizioni sono dipoi riproposte in ID., *Rapporti ed interferenze tra diniego di esenzione pluriennale, accertamenti parziali e condono* in Riv. Dir. Trib. 1997, III, 181 ss.).

Che già nello stesso contenzioso coesistessero giudizi dichiarativi e giudizi costitutivi, al di là della condivisibilità delle posizioni, lo si rinviene ad es. in S. MUSCARÀ, *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di accertamento nella nuova disciplina del processo tributario* in Dir. Prat. Trib. 1983, I, in part. p.1162 ss., ove per l'appunto si esordisce: «sembra che la varietà delle azioni esercitabili sia un riflesso della diversità delle situazioni soggettive da tutelare, e della differente natura giuridica degli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria».

⁷⁰ Sulla tutela dichiarativa nell'esaminate tipologie di controversie si vedano, ad esempio e nell'ordine di esposizione: A. PACE, *Le criticità del processo di impugnazione nelle controversie sulle agevolazioni tributarie* in AA.VV. *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, cit., p.163 ss. (ma già ID., *Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali*, Torino, 2012, in part. p.184 ss.); G. SALANITRO, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003, in part. p.139 ss. (di recente ad es. ID. *Classamento delle unità collabenti e motivazione tra nullità formale e esame della perizia* in Riv. Giur. Trib. 2020, p.928).

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021)
condanna dell'amministrazione a restituire al contribuente. Questi, infatti, non ha interesse alla caducazione del diniego dell'ufficio e meno che mai del silenzio serbato dallo stesso sulla sua istanza, vuole invece una precisa condanna che obblighi l'amministrazione alla restituzione di quanto dovutogli. Non vale osservare che il giudice possa non quantificare il dovuto, come in concreto accade, visto che pur sempre si addiène a condanne, sia pure generiche, che mandano all'ufficio la quantificazione (e tali devono essere intese anche le non rare pronunce di generico accoglimento del ricorso), il cui limite semmai è quello di non prestare – discutibilmente – tutta la tutela richiesta, differendola parzialmente e all'esito dell'eventuale giudizio d'ottemperanza richiesto dal contribuente, che reagisca alla perdurante inerzia dell'ufficio o non si ritenga soddisfatto dalla quantificazione operata da quest'ultimo.

È poco importante a tal fine che il contribuente contesti il diniego espresso o l'inerzia dell'ufficio alla sua istanza, ossia un atto o un fatto, visto che comunque non vengono in essere potestà amministrative né correlati procedimenti amministrativi e il rapporto con l'amministrazione è paritetico (di tipo obbligatorio e con il contribuente come creditore) per quanto involga norme di diritto pubblico⁷¹. Per le stesse ragioni: non si dovrebbero nutrire dubbi circa la possibilità di un accoglimento parziale del ricorso avverso il diniego (anche a seguito un'impugnazione parziale di quest'ultimo) – e analogamente può dirsi per le controversie in tema di agevolazioni e catastali – a differenza delle riserve manifestate in precedenza per gli interessi legittimi; né vale osservare che il diniego concorra a segnare il perimetro dell'azione e della susseguente cognizione giudiziale, visto che il contribuente può dolersi anche delle mancate risposte dell'ufficio (in seno al diniego), adducendone nel ricorso il silenzio⁷². Peraltro, per i crediti che sono esposti in dichiarazione non occorre neppure un'apposita istanza di restituzione (a ciò potendo assolvere direttamente la dichiarazione⁷³), che possa in qualche modo limitare

⁷¹ In verità, vi sono posizioni che anche nelle restituzioni vedono potestà amministrative e correlati interessi legittimi pretensivi (cfr. C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., p.313 ss.). Come anche vi sono posizioni che distinguono a seconda che si impugni il diniego oppure si impugni il silenzio dell'amministrazione, ravvisandosi nel primo caso un interesse legittimo, nel secondo un diritto soggettivo al rimborso (cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, p.58 s.; di recente ID., *Le nuove sfide del giudizio tributario* in AA.VV. *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, cit., p.270 s.). Sennonché *de iure condito* non si ravvisano elementi che giustificano l'individuazione di autoritarietà nelle restituzioni e tali non sono di certo eventuali cautele, quali subordinare l'azione ad una previa iniziativa o al decorso di una finestra temporale, che il legislatore possa prevedere nei confronti della PA (diversamente si dovrebbero rivedere in chiave autoritativa diverse azioni dei privati nei confronti della PA); e di contro, se così fosse: il giudice non potrebbe sostituirsi all'amministrazione, neppure nelle ipotesi di ricorso avverso il silenzio; un nuovo esercizio dell'azione amministrativa rischierebbe di non dare soddisfazione (se non adeguatamente astretto dalla sentenza) e ritarderebbe comunque siffatta soddisfazione.

⁷² In tali ipotesi il problema è, semmai, se il contribuente debba impugnare pur sempre il diniego anche per dolersi delle mancate risposte dell'ufficio: in questi termini si è pronunciata ad es. Cass. 22 aprile 2015, n.8195.

⁷³ Cfr. ad es. Cass. n.17841 del 6 luglio 2018, n.10690 del 4 maggio 2018, n.21734 del 15 ottobre

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021)
l'azione del contribuente.

8.3. Infine, non si può dimenticare come situazioni di diritto si correlino pure alle azioni di nullità, per quanto queste ultime siano marginali nel diritto pubblico: la difformità dallo schema legale è tale che l'atto *contra legem* non produce effetti, ovvero non intacca la sfera giuridica del contribuente; questi mantiene intatti i propri diritti e per tutelarli gli dovrebbe risultare sufficiente una azione dichiarativa. Invero, la via della nullità dei provvedimenti amministrativi non è affatto agevole da percorrere, dal momento che le sue positive affermazioni legislative, sostanziali e processuali, hanno sì contribuito a vincere le resistenze circa l'ammissibilità della stessa, ma non si sono tradotte in interventi compiuti, lasciando in ombra vari aspetti e alimentando non poche discussioni⁷⁴. Il che inevitabilmente si riflette nel diritto tributario ove la Corte di Cassazione ha più volte affermato che le nullità nel diritto tributario vanno intese *sic et simpliciter* come annullabilità⁷⁵.

Non è questa la sede per affrontare i problemi che si agitano intorno alla nullità

2014.

⁷⁴ Positive importanti affermazioni legislative sono date: dall'art.21 *septies* della legge 241/1990 (aggiunto, insieme al Capo IV *bis*, dall'art.14, comma 1, L. 11 febbraio 2005, n.15), per il quale «è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge»; dall'art.34 del cod. proc. amm., per il quale «la domanda volta all'accertamento delle nullità previste dalla legge si propone entro il termine di decadenza di centottanta giorni. La nullità dell'atto può sempre essere opposta dalla parte resistente o essere rilevata d'ufficio dal giudice. Le disposizioni del presente comma non si applicano alle nullità di cui all'articolo 114, comma 4, lettera b), per le quali restano ferme le disposizioni del Titolo I del Libro IV».

⁷⁵ Può essere considerata significativa della menzionata posizione Cass. 18448 del 18 settembre 2015, di cui, pur nell'estrema brevità che questa sede consente (e che sicuramente fa torto alla lunghezza della sentenza), non può non rilevarsi la contraddittorietà, laddove: per un verso, si afferma che in ordine alla diretta applicabilità al diritto tributario delle norme della Legge n. 241/1990, compresa la disciplina dell'invalidità, non si rinvengono ostacoli se non in eventuali previsioni speciali in esso presenti (e conseguentemente ai fini della decisione si qualificano come annullabilità le nullità, di cui agli artt. 42, comma 3, e 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, in forza del regime speciale di tali invalidità dettato dall'art. 61, comma 2, dello stesso Decreto); per altro verso, si generalizza inopinatamente la conclusione che nel diritto tributario tutte le nullità sono da intendere come annullabilità («ostando alla generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo, la scelta operata dal legislatore, nella sua piena discrezionalità politica, di ricomprendere nella categoria unitaria della 'nullità tributaria' indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riconducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della invalidità-annullabilità»). Sembra, infatti, trarsi siffatta generalizzazione esclusivamente dall'esistenza di un termine di decadenza per impugnare l'atto innanzi al giudice tributario, quando come è noto il termine attiene alla proposizione della domanda, non già al regime dell'atto, e in molti casi è la stessa legge a prevedere un termine di decadenza per far valere nullità (risaltano le vicende del diritto amministrativo, conclusesi appunto con la individuazione del termine speciale di cui all'art.34, comma 4, cod. proc. amm.). Accade, poi, che a tale sentenza, anche a prescindere dalle fattispecie da essa ritenute speciali, si rifacciano pronunce successive, riproponendone semplicemente l'approdo di generalizzazione del regime dell'annullabilità (cfr. ad esempio Cass. 22803 del 9 novembre 2015, 381 del 13 gennaio 2016, 6430 del 6 marzo 2019).

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) dei provvedimenti amministrativi⁷⁶. Non vi è motivo, però, di non riferirla anche al diritto tributario (nei termini di cui all'art.21 *septies* della legge 241/1990), dovendosi piuttosto dimostrare, invece che postulare, le specialità di quest'ultimo che depongano in senso contrario (senz'altro con riferimento alle fattispecie normative successive all'introduzione del cit. art.21 *septies*)⁷⁷. E il fatto che nella legge processuale tributaria non vi siano disposizioni analoghe a quelle presenti nel codice del processo amministrativo non è di ostacolo all'ammissibilità di un'azione di nullità nel processo tributario: si deve, infatti, guardare ai criteri di determinazione della giurisdizione tributaria, di cui principalmente all'art.2 del D.lgs. 546/1992, come declinato in precedenza, nient'affatto ostativi (non ravvisandosi di certo preclusioni all'impugnazione di atti nulli nell'art.19 dello stesso decreto), ed anzi risolutivi dei problemi di riparto di giurisdizione presenti invece al di fuori delle ipotesi di giurisdizione esclusiva; peraltro le disposizioni del codice sul processo amministrativo che intervengono sulla nullità sono da intendere come specificative e limitative di un'azione ammessa in via generale (nel processo amministrativo, ma non solo), prima del codice⁷⁸ e a prescindere da esso per le ipotesi non disciplinate⁷⁹.

⁷⁶ Su vari profili, più di recente e in via meramente esemplificativa si vedano: T. BONETTI-A. SAU, *La nullità del provvedimento amministrativo* in Giorn. Dir. Amm. 2015, p.271 ss.; M. DELSIGNORE, *L'ordinaria rilevanza dell'atto nullo* in Dir. Amm. 2015, p.851 ss.; C. E. GALLO, *Questioni attuali sulla nullità del provvedimento amministrativo* in Dir. Amm. 2017, p.43 ss.; M. R. SPASIANO, *Perduranti profili di incertezza in ordine alla figura dell'atto amministrativo nullo per mancanza degli elementi essenziali* in Dir. Proc. Amm. 2017, p.631 ss.; R.VILLATA-M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, p.373 ss.; R. CAVALLO PERIN, *La validità dell'atto amministrativo tra legge, principi e pluralità degli ordinamenti giuridici* in Dir. Amm. 2017, pp.650 ss., 667 ss.; F.G. COCCA, *Appunti sulla «validità» del provvedimento amministrativo* in Dir. Proc. Amm. 2018, p.1040 ss.

⁷⁷ Si veda, anche per i riferimenti, un recente denso saggio, S. ZAGÀ, *Il regime effettuale delle invalidità nel sistema tributario, tra inefficacia ab origine ed efficacia precaria*, in Per un nuovo ordinamento tributario. Contributi coordinati da Victor Uckmar a cura di C. Glendi-G. Corasaniti-C. Corrado Oliva-P. De Capitani di Vimercate, Padova, 2019, in part. p.1210 ss. (che attinge al precedente lavoro monografico ID., *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012), in part. pp. 1224 ss., 1233 ss., ove però si riducono le ipotesi di nullità a quelle precedentemente ricondotte all'inesistenza nel diritto tributario, salve alcune eccezionali aperture (quali gli atti emanati in difetto assoluto di attribuzione o intestati a soggetto inesistente), per le quali si procede alla ricostruzione del regime di riferimento. Più problematico l'approccio della dottrina; così nel senso della preferibile dicotomia nullità-annullabilità, si vedano ad es.: L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in Riv. dir. trib., 2010, I, p.746 ss.; E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità-annullabilità*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2014, I, pp.352 s., 358 ss.; F. PEPE, *Vizio di "sottoscrizione" ed invalidità degli accertamenti: inquadramento teorico, questioni attuali e prospettive future* in Riv. Trim. Dir. Trib. 2018, pp.135 ss, 148 ss.

⁷⁸ Definitivamente dopo l'introduzione dell'art.21 *septies* della legge 241/1990, il quale al comma 2 (prima che venisse abrogato dall'art.4, comma 1, n. 14) dell'allegato 4 al D.lgs. 104/2010, che come è noto ha introdotto il codice del processo amministrativo) prevedeva che «le questioni inerenti alla nullità dei provvedimenti amministrativi in violazione o elusione del giudicato sono attribuite alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo» (la previsione è oggi contenuta nell'art.133, comma 1, lett.a, n.5), cod. proc. amm.).

⁷⁹ Il riferimento è senz'altro alle ipotesi di nullità che residuano alla previsione di cui all'art.31, comma 4, cod. proc. amm., per la cui individuazione peraltro non vi è condivisione, come si sottolinea da più parti (cfr. ad es., anche per i riferimenti, C. E. GALLO, *Questioni attuali sulla nullità del provvedimento*

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021)

Va evidenziato piuttosto, senza poter qui dire di più sull'argomento, che in difetto di norme dedicate la disciplina di tale azione non può che essere ricavata dal sistema (sull'esempio, del resto, di quanto accaduto per la categoria dell'inesistenza), con le difficoltà che ciò comporta già per la diversità di modelli e di vedute⁸⁰.

8.4. Va da sé che la sussistenza in capo al contribuente di situazioni anche di diritto soggettivo è in linea con l'esclusività della giurisdizione delle Commissioni tributarie, che anzi ne viene confermata; come pure che proprio in ragione della specialità di tale giurisdizione alle stesse situazioni soggettive si possono correlare autonome azioni di condanna: si ricorda che *expressis verbis* nel processo amministrativo l'azione di condanna, che è definita accessoria ad altra azione, è consentita in via autonoma proprio nelle ipotesi di giurisdizione esclusiva⁸¹.

9. Inquadramento delle “nuove” liti ammesse dalla giurisprudenza

9.1. Un'attenzione finale va riservata per quegli atti non inclusi tra quelli espressamente impugnabili, che manifestino una «compiuta pretesa» della amministrazione finanziaria o siano «comunque incidenti sul rapporto tributario», ancorché non si traducano in provvedimenti amministrativi, che la giurisprudenza ritiene ormai pacificamente impugnabili, come si è riferito in precedenza⁸².

Può ben trattarsi di atti isolati, e talvolta anche *sui generis*, quali possono essere comunicazioni e inviti di pagamento, o di atti finali di procedimenti, quali sono le risposte negative alle istanze di interpello⁸³; come anche può trattarsi di atti che si collocano in

amministrativo, cit., p.55 ss.).

⁸⁰ Non mancano complicazioni, quali quelle che si intuiscono ad esempio: laddove alla declaratoria di nullità possa seguire un nuovo esercizio della azione amministrativa, visto che questo ne può risultare condizionato, un po' come accade per le pronunce di annullamento; laddove si condividano le posizioni favorevoli al riconoscimento di una qualche efficacia al provvedimento nullo, visto che in tal caso si porrebbe anche ed inevitabilmente il problema (della giustificazione) della sua rimozione.

⁸¹ Si veda l'art.30 cod. proc. amm.: «L'azione di condanna può essere proposta contestualmente ad altra azione o, nei soli casi di giurisdizione esclusiva e nei casi di cui al presente articolo, anche in via autonoma».

⁸² Cfr. *supra* paragrafo 3.

⁸³ Invero, per le risposte negative alle istanze di interpello, di cui all'art.11 dello Statuto dei diritti del contribuente (il riferimento è all'art.11 della legge n.212 del, come sostituito dall'art. 1, comma 1, D.lgs. 156/2015), in controtendenza con quanto via via affermatosi in giurisprudenza il legislatore del 2015 ha previsto che esse «non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 11, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo» (cfr. art.6, comma 1, del cit. D.lgs. 156/2015; cfr. anche *supra* nota 43). Sennonché siffatta previsione (di esclusione/limitazione del diritto alla tutela giurisdizionale) è di dubbia legittimità costituzionale; e in dottrina se ne afferma l'“irrelevanza”, valorizzando di contro ove possibile l'interpretazione estensiva degli atti di cui all'art.19 della legge processuale tributaria («l'art. 6 del Decreto ... non può considerarsi munito di un'effettiva efficacia prescrittiva proprio perché è volto a negare in astratto l'esistenza di una condizione che può essere riscontrata solo rispetto a ciascuna singola ipotesi. E si rivela essere, in questa prospettiva, una scatola vuota, giacché se l'interesse ad agire non c'è, allora l'inammissibilità dell'azione non discende

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021)
una sequela procedimentale, che ancora non è sfociata in un provvedimento amministrativo, quali sono ad esempio le comunicazioni di irregolarità nei procedimenti di liquidazione e controllo formale della dichiarazione⁸⁴. E non possono escludersi taluni silenzi⁸⁵.

9.2. La vastità e l'eterogeneità delle fattispecie, ma anche la relatività di alcune posizioni giurisprudenziali, sono tali che è bene limitarsi ad un mero inquadramento di queste “nuove” liti ammesse dalla giurisprudenza: peraltro, gli approfondimenti rischierebbero di essere parziali e forse anche di dubbia utilità. Anche per esse valgono le considerazioni svolte nelle pagine precedenti, che per l'appunto si vogliono brevemente riprendere, sia pure con gli opportuni adattamenti.

Così, per quanto attiene alle situazioni giuridiche coinvolte, anche con riferimento a queste “nuove” liti non vi è spazio per interessi diffusi e collettivi: infatti, gli atti ritenuti impugnabili sono pur sempre atti individuali, che afferiscono a rapporti tributari bilaterali nei termini che si sono esposti. Mentre hanno di certo spazio le situazioni individuali di interesse legittimo e di diritto soggettivo, a seconda che vi siano o meno potestà amministrative; con la precisazione che, affinché sorga l'interesse legittimo, non occorre l'emanazione del provvedimento, ma è sufficiente l'inizio del procedimento amministrativo.

Inoltre, quando vengono in essere potestà amministrative, sia pure *in itinere*, cioè sindacate dal giudice per il tramite dell'impugnazione di atti non conclusivi dei procedimenti, vale anche qui il divieto per il giudice di sostituirsi all'amministrazione: vi osta ragionevolmente la separazione dei poteri e, nello specifico, la riserva di amministrazione. Se ciò vale ogni qualvolta il giudice sindachi l'atto finale del procedimento amministrativo, per come si è detto, vale a maggior ragione quando la potestà non è neppure

dall'art. 6 del Decreto, ma direttamente dall'art. 100 c.p.c.: se, invece, vi sono i presupposti di una effettività lesività, in astratto, dell'atto, allora il divieto di cui all'art. 6 del Decreto assume comunque un valore recessivo, rispetto alla tutela garantita dall'art. 24 Cost.»): cfr. ad esempio e di recente, anche per i riferimenti, G. FRANSONI, *L'impugnabilità degli interPELLI* in *Rass. Trib.* 2020, pp.108 ss., 131 ss., 141 ss., di cui si è riproposto un passaggio significativo (p.110).

⁸⁴ Si tratta dei procedimenti di cui, rispettivamente, agli artt.36 bis DPR 600/1973, 54 bis DPR 633/1972, 36 ter DPR 600/1973.

⁸⁵ Ad essi non si è fatto cenno nel paragrafo 3, ove si sono tratte più che altro conclusioni generali. Tuttavia, in un'ottica di completezza della tutela prestata dalle Commissioni tributarie, per come ampliata dalla giurisprudenza, non si possono non includervi i silenzi, laddove sia il contribuente ad avanzare una pretesa nei confronti dell'amministrazione, tanto che quest'ultima origini da un diritto soggettivo, quanto che essa origini da un interesse legittimo. La legge processuale tributaria contempla soltanto i silenzi avverso le istanze di restituzione, riconducibili a controversie la cui devoluzione alle Commissioni tributarie è e vuole essere pacifica (già dopo la riscrittura dell'art.16 del DPR 26 ottobre 1972, n.636, ad opera dall'art.7 del DPR 3 novembre 1981, n.739), ma l'apertura sugli atti impugnabili dovrebbe eliminare dubbi su altri silenzi, tant'è che la giurisprudenza ha riconosciuto impugnabili silenzi, quali quelli sulle istanze di autotutela (ad es. Cass. 25 settembre 2020, n. 20200), di compensazione (ad es. Cass. 5 ottobre 2018, n.24478), di variazione catastale (ad es. Cass. 13 febbraio 2015, n.3001) o di declassamento dell'immobile (ad es. Cass. 8 settembre 2008, n.22557), di riconoscimento di un'agevolazione (ad es. Cass. 30 giugno 2016, n.13394).

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021) arrivata a destinazione.

Di regola, la riserva di amministrazione viene analizzata nei rapporti con il potere legislativo⁸⁶, ma non vi è dubbio che esista una riserva di “competenze”, con conseguente “relazione di esclusione”, tra le funzioni dello Stato e che ciò riguardi anche i rapporti tra amministrazione e giurisdizione⁸⁷. Tant’è che nel codice del processo amministrativo, all’art.34, comma 2, a proposito della giurisdizione di merito si dice espressamente che «in nessun caso il giudice può pronunciare con riferimento a poteri amministrativi non ancora esercitati»; e ciò viene comunemente ricondotto, per l’appunto, ai principi della separazione dei poteri e della riserva di amministrazione, come confermano la stessa relazione illustrativa al codice del processo amministrativo⁸⁸ e la giurisprudenza amministrativa⁸⁹.

⁸⁶ Cfr. ad es. D. VAIANO, *La riserva di funzione amministrativa*, Milano, 1996; M. DOGLIANI, *Riserva di amministrazione?* in *Dir. Pubblico* 2000, p.673 ss.; A. CARDONE, *Riserva di amministrazione in materia di piani regionali e divieto di amministrare per legge: le ragioni costituzionali del «giusto procedimento di pianificazione»* in *Le Regioni*, 2018, p.744 ss.

⁸⁷ Cfr. ad es., ove ampi riferimenti: D. VAIANO, *Sindacato di legittimità e “sostituzione” della pubblica amministrazione*, in F. Manganaro-A. Romano Tassone-F. Saitta (a cura di), *Sindacato giurisdizionale e “sostituzione” della pubblica amministrazione*, Convegno di Copanello, 1-2 luglio 2011, Milano, 2013, p.11 ss.; A. POLICE, *Sindacato di merito e “sostituzione” della pubblica amministrazione*, ibidem, p.53 ss.; M. TRIMARCHI, *“Problema dell’amministrazione” e “problema del giudice”: principio di separazione dei poteri ed effettività della tutela nel pensiero di F. Ledda*, ibidem, p.175 ss.

Nel testo si sono prese in prestito espressioni condivisibili presenti in R. CAVALLO PERIN, *Il contenuto dell’art.113 Cost. fra riserva di legge e riserva di giurisdizione* in *Dir. Proc. Amm.* 1988, p.550 ss., ove *amplius* «... è possibile richiamare una diversa relazione fra le tre funzioni proprie dello ‘Stato di diritto’. Una relazione può essere concepita anche come esclusione, in quanto ove è ben presente una delle attività non può convenientemente esservi, con pari rilievo, l’altra. È ciò che nel rapporto fra organi viene comunemente chiamata ‘competenza’. In tal guisa il rapporto legge, amministrazione, giurisdizione, si converte in riserva di legge, riserva di amministrazione, riserva di giurisdizione. Correttamente intesi ed ove si considerino esistenti, i tre concetti di riserva valgono esclusione degli atti propri delle due restanti funzioni: riserva dunque a quella e quella sola funzione, sia essa di legge, di giurisdizione, d’amministrazione».

⁸⁸ In essa, infatti, si legge che «È stato escluso che il giudice possa pronunciare in relazione a poteri amministrativi ancora non esercitati e ciò al fine di evitare domande dirette ad orientare l’azione amministrativa *pro futuro*, con palese violazione del principio della divisione dei poteri».

⁸⁹ Cfr. C. Stato 30 novembre 2016, n.5031, ove si dice che il «divieto per il giudice amministrativo di pronunciarsi su poteri non ancora esercitati da parte della p.a., oggi sancito dall’art. 34, comma 2, cod. proc. amm. ... discendendo dai generali principi di riserva di amministrazione e separazione dei poteri, non può non essere considerato valido anche prima e indipendentemente dalla sua esplicitazione nella disposizione testé citata». Ma piuttosto significativa, anche per i richiami alla precedente giurisprudenza, è la sentenza dall’Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato n.5 del 27 aprile 2015: «L’art. 34, co. 2, cit., è espressione del principio costituzionale fondamentale di separazione dei poteri (e di riserva di amministrazione) che, storicamente, nel disegno costituzionale, hanno giustificato e consolidato il sistema della Giustizia amministrativa (sul valore del principio e la sua declinazione avuto riguardo al potere giurisdizionale in generale, ed a quello esercitato dal giudice amministrativo in particolare, cfr. da ultimo Corte cost., 9 maggio 2013, n. 85; 23 febbraio 2012, n. 40; Cass. civ., sez. un., 17 febbraio 2012, n.2312 e 2313; Ad. plen. n. 9 del 2014 cit.; Ad. plen., 3 febbraio 2014, n. 8). Tale principio fondamentale è declinato nel codice del processo amministrativo in svariate disposizioni che si ricompongono armonicamente a sistema: d) divieto assoluto del sindacato giurisdizionale sugli atti politici (art. 7, co. 1); e) divieto del giudice di sostituirsi agli apprezzamenti discrezionali amministrativi e tecnici dell’amministrazione ancorché marginali (art. 30, co. 3); f) tassatività ed eccezionalità dei casi di giurisdizione di merito (art. 134)».

A. GUIDARA – *Gli oggetti del processo tributario* (bozza della relazione al convegno del 9-10/4/2021)

È forse superfluo ricordare: che ad essere tutelate dalla riserva di amministrazione (o di funzione amministrativa, come pure si dice) sono le volontà dell'amministrazione che si esprimono attraverso le potestà di cui essa è titolare, non certo le valutazioni, sindacabili e ripetibili dal giudice, per quanto la giurisprudenza mostri non di rado di confondere queste ultime con le prime⁹⁰; come anche che a fronte di atti che si discostano da quelli impugnabili viene meno la tipizzazione dell'interesse a ricorrere che alla catalogazione normativa si accompagna, con la conseguenza che il giudice è chiamato preliminarmente alla verifica di questa condizione dell'azione, per quanto una veloce ricognizione della giurisprudenza di merito dimostri come ciò difficilmente accada.

Così e in via esemplificativa, per le comunicazioni di irregolarità, che si iscrivono nei procedimenti di liquidazione e controllo formale della dichiarazione, le situazioni sostanziali sono senza dubbio interessi legittimi oppositivi, ma la tutela cui il contribuente accede impugnandole è prevalentemente di accertamento, interessandogli non tanto caducare la comunicazione (cosa che comunque ottiene), quanto è più che altro incidere sull'esercizio futuro dell'azione amministrativa di liquidazione della dichiarazione (che giammai, si ripete, può essere resa dal giudice).

Antonio Guidara

Anche la dottrina non mette in discussione la riserva di amministrazione, per quanto vi siano posizioni differenti, quanto alla riconduzione al principio della separazione dei poteri, ai fondamenti costituzionali, ad alcuni contenuti. Così diverse sensibilità emergono già nei coevi e richiamati scritti di: D. VAIANO, *Sindacato di legittimità e "sostituzione" della pubblica amministrazione*, cit., p.11 ss.; A. POLICE, *Sindacato di merito e "sostituzione" della pubblica amministrazione*, cit., p.53 ss.; M. TRIMARCHI, *"Problema dell'amministrazione" e "problema del giudice": principio di separazione dei poteri ed effettività della tutela nel pensiero di F. Ledda*, cit., p.175 ss. Tra gli altri e più di recente si vedano: C. MAZZAMUTO, *Il principio del divieto di pronuncia con riferimento a poteri amministrativi non ancora esercitati* in *Dir. Proc. Amm.* 2018, p.67 ss.; P. CERBO, *Il limite dei poteri amministrativi non ancora esercitati: una riserva di procedimento amministrativo?* in *Riv. Proc. Amm.* 2020, p.94 ss.

⁹⁰ Ad esempio nella sentenza della Cassazione che si è citata (*supra* nota 12), 12597/2020, si propone un passaggio di Cass. 11935 del 13 luglio 2012, ove si dice: «Il processo tributario è a cognizione piena e tende all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, con la conseguenza che solo quando l'atto di accertamento sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario ... il giudizio deve concludersi con una pronuncia di semplice invalidazione, ostandovi altrimenti il principio di economia dei mezzi processuali, che consente al giudice di avvalersi dei propri poteri valutativi ed estimativi ai fini della decisione e, in forza dei poteri istruttori attribuiti dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, art.7, di acquisire *aliunde* i relativi elementi, prescindendo dagli accertamenti dell'Ufficio e sostituendo la propria valutazione a quella operata dallo stesso».