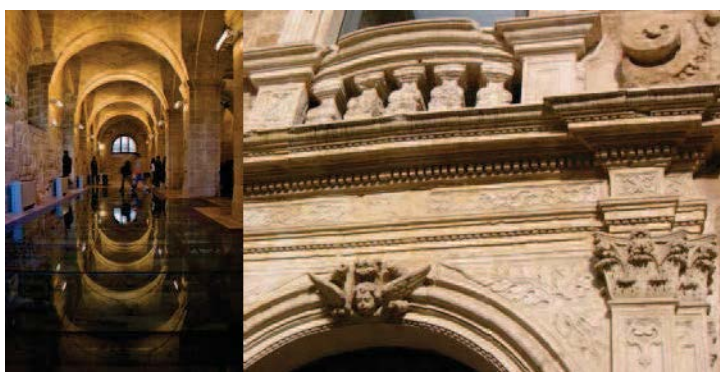




Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture

Jonian Department - Mediterranean Economic and Legal Systems: Society, Environment, Cultures



## ANNALI 2015 – ANNO III (ESTRATTO)

MARIO ANGIULLI

Il ruolo della sezione tributaria della Corte di cassazione: origini e sviluppi



**DIRETTORE DEL DIPARTIMENTO**

Bruno Notarnicola

**COORDINATORE DELLA COLLANA**

Francesco Mastroberti

**COMMISSIONE PER GLI ANNALI DEL DIPARTIMENTO JONICO**

Bruno Notarnicola, Domenico Garofalo, Riccardo Pagano, Giuseppe Labanca, Francesco Mastroberti,  
Nicola Triggiani, Aurelio Arnese, Giuseppe Sanseverino, Stefano Vinci

**COMITATO SCIENTIFICO**

Domenico Garofalo, Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano, Antonio Felice Uricchio, Annamaria Bonomo,  
Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Daniela Caterino, Michele Indelicato, Ivan Ingravallo, Giuseppe  
Labanca, Antonio Leandro, Tommaso Losacco, Giuseppe Losappio, Pamela Martino, Francesco  
Mastroberti, Francesco Moliterni, Concetta Maria Nanna, Fabrizio Panza, Paolo Pardolesi, Ferdinando  
Parente, Giovanna Reali, Paolo Stefani, Laura Tafaro, Giuseppe Tassielli, Sebastiano Tafaro,  
Nicola Triggiani, Umberto Violante

**COMITATO REDAZIONALE**

Stefano Vinci (coordinatore), Cosima Ilaria Buonocore, Maria Casola, Patrizia Montefusco, Maria  
Rosaria Piccinni, Angelica Riccardi, Giuseppe Sanseverino, Adriana Schiedi

---

**Redazione:**

Prof. Francesco Mastroberti  
Dipartimento Jonico in Sistemi Economici e Giuridici del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture  
Convento San Francesco, Via Duomo, 259 - 74123 Taranto, Italy  
E-mail: [francesco.mastroberti@uniba.it](mailto:francesco.mastroberti@uniba.it)  
Telefono: + 39 099 372382  
Fax: + 39 099 7340595  
<http://www.annalidipartimentojonico.org>



Mario Angiulli

IL RUOLO DELLA SEZIONE TRIBUTARIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE:  
ORIGINE E SVILUPPI\*

<b>ABSTRACT</b>	
<p>L'autore, muovendo dal contesto storico, analizza la genesi della quinta sezione civile della Corte di cassazione – competente per le controversie in materia tributaria – nelle problematiche di effettività degli obiettivi proposti.</p> <p>Il rispetto dei principi del giusto processo tra garanzie del contribuente e interesse fiscale costituisce il tema centrale dell'indagine, che vede non rispettata la disciplina costituzionale laddove – nel confronto con i modelli comunitari – il diritto alla difesa del ricorrente spesso risulta compresso dal mancato adeguamento alle norme di tutela della dignità della persona, considerata anche nella veste di contribuente.</p>	<p>The role of the tributary section in the Supreme Court: roots and developments.</p> <p>In a historical perspective the Author explores the origin of the fifth civil section of the Supreme Court, which deals with tributary controversies, with special attention to the cost/efficacy ratio of its activity.</p> <p>The study focuses on the principles of the right process, the one balancing the safeguard of the citizen and the general fiscal needs. Indeed, by comparing Italian and Eu legislative models, the Author concludes that, at variance with constitutional principles, the right to defense is frequently violated due to the insufficient respect of norms preserving the human dignity, namely the dignity of the taxpayer.</p>
<b>Magistratura tributaria di ultima istanza - giusto processo - effettività.</b>	<b>Last resort tributary court - right process - effectiveness.</b>

SOMMARIO. 1. L'attuale normativa. 2. La tutela del ricorrente nella prospettiva costituzionale - 3. Verso il giusto processo nell'esperienza comunitaria.

1. Il governo, nel dare attuazione alla delega conferitagli dall'art. 30 della legge n. 413 del 30 dicembre 1991, ha emanato i decreti legislativi n. 545 e 546 del 31 dicembre 1992. Tali decreti hanno riformulato – nell'ambito degli obiettivi proposti – il

---

\* Saggio sottoposto a referaggio secondo sistema del doppio cieco.

Il tema trattato in queste pagine mi è stato suggerito dal Professore Gaspare Falsitta. Le sue critiche costruttive mi hanno consentito di considerare il punto nodale della questione: la tutela del contribuente. Al Professore Falsitta i sensi della mia profonda gratitudine.

contenzioso tributario, riordinando gli organi della giurisdizione in commissioni provinciali e regionali e sopprimendo la commissione tributaria centrale. E' stato così escluso il terzo grado di giudizio che aveva luogo davanti a tale organo giurisdizionale. In sostituzione è stato introdotto un nuovo strumento di tutela delle ragioni del ricorrente: il ricorso per cassazione, facendo salvi i ricorsi pendenti dinanzi alla commissione centrale, che doveva esaurirsi entro e non oltre il 31 dicembre 1998.

Con decreto del primo presidente della Corte di Cassazione del 19 giugno 1999 è stata istituita la quinta sezione civile «competente per le controversie in materia tributaria»,<sup>1</sup> a seguito dell'introduzione del ricorso per cassazione contro le decisioni rese dalle commissioni tributarie regionali. L'obiettivo era quello di garantire quell'indirizzo che le sopresse commissioni centrali – giudici di merito – non avevano potuto assicurare. L'istituzione di detta commissione ha comportato la necessità di riordinare il ricorso per cassazione, ponendo l'accento sulla specialità sostanziale e processuale delle controversie tributarie. L'opportunità di una considerazione unitaria dell'intera materia ha richiesto adeguati riferimenti normativi ai principi specifici, ma tendenzialmente comuni a tutti i tributi. Tutto questo in un quadro sistematico che ha superato la distinzione settoriale legata alla disciplina del singolo tributo<sup>2</sup>.

Scopo dei mezzi di impugnazione è il rimedio «ai vizi di una sentenza»<sup>3</sup>. Detti mezzi si distinguono in «impugnazioni rescindenti e impugnazioni sostitutive»<sup>4</sup> al fine di ottenere una pronuncia di mero annullamento (o cassazione) della sentenza impugnata (senza sostituire la pronuncia impugnata, essendo a tal fine necessario un nuovo giudizio), le seconde, invece, mettono capo ad una pronuncia che sostituisce a tutti gli effetti quella impugnata<sup>5</sup>.

Nel processo tributario è previsto, contro le sentenze della commissione tributaria provinciale l'appello alla commissione tributaria regionale. Contro le decisioni di queste ultime si può ricorrere in Cassazione. La revocazione è ammessa contro le sentenze di primo e secondo grado e contro le sentenze della Cassazione<sup>6</sup>.

Pur recependo in linea di massima un sistema di tutele mutuato dal cod. proc. civ., il processo tributario non prevede né l'opposizione di terzo, né il regolamento di competenza<sup>7</sup>.

In conclusione, nel processo tributario i mezzi di impugnazione ordinaria sono: l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione c. d. ordinaria; è invece impugna-

---

<sup>1</sup> L'attività giurisdizionale della quinta sezione civile della Corte di Cassazione è iniziata dal primo novembre 1999.

<sup>2</sup> Dette considerazioni riflettono il pensiero del Prof. Della Valle. Cfr. E. DELLA VALLE, *Il processo tributario*, Padova, Cedam, 2008.

<sup>3</sup> F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, Utet, 2006, p. 211.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

<sup>5</sup> *Ibidem*.

<sup>6</sup> *Ivi*, p. 212.

<sup>7</sup> *Ibidem*.

zione straordinaria la revocazione proponibile contro le sentenze passate in giudicato<sup>8</sup>.

La Suprema Corte è stata così investita di una nuova competenza che, sebbene ancorata ai motivi di cui all'art. 360 cod. proc. civ., non può escludere – nell'esame delle questioni sottoposte al suo vaglio – l'applicazione della disciplina tributaria di riferimento<sup>9</sup>. In base al rinvio ai motivi contemplati dal citato articolo 360 – operato dall'art. 62 del decreto n. 546 del 1992 del codice tributario – il giudizio dinanzi alla quinta sezione della Corte di Cassazione è un giudizio di legittimità in ordine alle norme sostanziali e processuali applicate alla fattispecie, con esclusione di qualsiasi doglianza relativa al fatto: la specifica materia oggetto dell'impugnazione è disciplinata dalle regole del sistema processual - civilistico, ivi compresa la novella legislativa introdotta dall'articolo 360 bis in ordine ai nuovi casi di inammissibilità del ricorso<sup>10</sup>. Ma una dettagliata disciplina, che comporta un espresso riferimento alla materia tributaria, viene riservata dall'art. 53 del succitato decreto al giudizio di rinvio. In tale sede il suddetto articolo, al terzo comma, dispone che siano osservate le norme stabilite per il procedimento dinanzi alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato.

Nel giudizio di rinvio, pertanto, a differenza del rito processual – civilistico, non è prevista la figura del giudice istruttore, essendo affidata dal collegio – ad uno dei suoi componenti – l'esecuzione degli adempimenti istruttori. Non risulta inoltre disciplinata l'udienza istruttoria, rappresentando gli incumbenti probatori piuttosto un incidente probatorio, cioè «una eccezione alla regola della immediata decisione della controversia nell'udienza di trattazione»<sup>11</sup>.

Un valido contributo offre il Falsitta in ordine al ricorso per cassazione contro le sentenze della commissione tributaria regionale, sulla base dell'art. 360 nn. 1- 5<sup>12</sup>. Si evidenzia come la legislazione abbia assunto posizioni contrastanti in un breve lasso di tempo: il D. Lgs. n. 40/2006 introduce l'art. 366 bis in tema di formulazione di motivi di diritto<sup>13</sup>. Si tratta di modifiche concernenti anche ricorsi “avverso sentenze del giudice tributario” sulla base dell'art. 62 D. Lgs: n. 546/1992<sup>14</sup>. Di notevole rilevanza la succitata legge n. 69/2009 che, con l'introduzione dell'art. 360 bis cod. proc. civ. ha configurato due ipotesi di inammissibilità del ricorso per cassazione: 1 quando il provvedimento impugnato abbia deciso questioni di diritto «coerentemente

---

<sup>8</sup> *Ibidem*.

<sup>9</sup>Cfr. inoltre N. D'AMATI, C. COCO e A. URICCHIO, *Sistema istituzionale del diritto tributario*, Bari, Cacucci, 2010, pp. 351-352.

<sup>10</sup> Al ricorso per cassazione avverso le decisioni delle commissioni tributarie e al relativo procedimento si applicano, ai sensi dell'art. 61 D.Lgs 31 dicembre 1992 n.546, le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto applicabili (Cass. Civ., sez. V, 4 giugno 2003, n. 8918).

<sup>11</sup> Cfr. A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, Utet, 2004, p.336.

<sup>12</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2012, p.606.

<sup>13</sup> Detto articolo verrà successivamente abrogato dalla L. n. 69 del 18 giugno 2009, (cfr. FALSITTA, *op. cit.*).

<sup>14</sup> FALSITTA, *op. cit.*, p. 607.

all'indirizzo giurisprudenziale della Corte»<sup>15</sup>; 2 quando appaia manifestamente infondata la censura relativa ai principi regolatori del giusto processo<sup>16</sup>.

L'art. 360 bis n. 1 cod. proc. civ. si sofferma sulle varie ipotesi in cui non dovrebbe essere pronunciata la inammissibilità del ricorso: a) quando le decisioni della commissione regionale siano in contrasto con la giurisdizione della Suprema Corte; b) in caso di carenza totale o parziale di “precedenti di legittimità”) quando i motivi di censura siano tesi ad una migliore formulazione anche sul piano «logico argomentativo della giurisprudenza consolidata»<sup>17</sup>.

2. L'attuale normativa si rileva alquanto lacunosa in ordine alla tutela del contribuente. A contemplare l'incidenza del 360 bis n. 2 in ordine ai «principi regolatori del giusto processo» – in assenza di riscontri normativi rilevabili dalle norme processuali – il Falsitta si rifà ai canoni generali dettati dagli artt. 2, 24 e 111 della Costituzione in ordine ai principi fondamentali sui quali si articola il processo: la domanda, il contraddittorio, la legittimazione, il giudicato<sup>18</sup>. Ne consegue pertanto che tutte le violazioni concernenti le suddette norme violino i principi del giusto processo. Solo quando i motivi di doglianza siano privi di fondamento «in tal caso potrebbe poter operare il principio preventivo»<sup>19</sup>. Decisiva per la corretta impostazione del processo tributario è l'osservanza delle disposizioni contenute nell'art. 360 bis. Il ricorso che non faccia riferimento a detta norma rischia di essere considerato inammissibile<sup>20</sup>. In tale ambito i più recenti sviluppi della dottrina pongono l'accento sul principio di dignità della persona.

E' un corollario di questo principio, rientrante peraltro nel concetto di giustizia tributaria, che l'imposizione sia direttamente proporzionale a capacità economica contributiva<sup>21</sup>.

Detta proporzionalità si ricollega alla tutela del cosiddetto “minimo vitale” e al cosiddetto “divieto di imposizioni insostenibili”, sulla scorta di principi fondamentali della richiamata Carta di Nizza 7 dicembre 2000, incorporata nel Trattato U. E.<sup>22</sup>

D'altra parte una visione storica in ordine alla valenza di nozione di capacità contributiva, così come disposto dall'art. 53 della Costituzione, mette in risalto la tutela costituzionale del “minimo vitale”. La dottrina, tesa a tutelare “il minimo vitale” mettendolo al riparo da eccessive ingerenze del fisco - fermo restando il principio di ca-

<sup>15</sup> Ivi, p. 606, n. 88.

<sup>16</sup> Ivi, p. 607, n. 88.

<sup>17</sup> *Ibidem*.

<sup>18</sup> Facendo riferimento al pensiero del Marinelli, il Professore Falsitta osserva che tutte le norme che disciplinano l'esercizio della giurisdizione concorrono intrinsecamente ad attuare il giusto processo (FALSITTA, *op. cit.*, p. 607 n. 88).

<sup>19</sup> *Ibidem*.

<sup>20</sup> *Ibidem*.

<sup>21</sup> G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana*, Milano, Giuffrè, 2014, p.183, n. 20.

<sup>22</sup> Cfr. per tutti FALSITTA, *cit.*, 183 n. 21.



pacità contributiva come “dovere inderogabile di solidarietà” – fa derivare dal combinato disposto degli artt. 2 e 53 della costituzione, la mancanza di presupposti in base ai quali sia radicabile il potere tributario<sup>23</sup>.

Detto principio, riconosciuto anche dalla Corte costituzionale, è stato nei fatti più volte disatteso dal legislatore<sup>24</sup>.

Si tratta di un “escamotage”, a giudizio del Falsitta, che non ha alcun fondamento nei principi costituzionali se il legislatore sottrae l’intero reddito al contribuente<sup>25</sup>.

Mette in luce l’Autore come la pressione fiscale prodotta da imposte reddituali e patrimoniali violi il principio di tutela dei redditi minimi<sup>26</sup>.

Questo problema è stato avvertito negli stati europei che, sia pure in modo diverso, tendono a vietare la confisca dell’intero reddito, causato da imposte reddituali e patrimoniali<sup>27</sup>.

Un esempio non certo incoraggiante è costituito da una ordinanza della commissione ordinaria provinciale di Chieti. Si tratta della ordinanza n. 362/2000 che «a fronte di un reddito di euro 23.995, l’imposta dovuta – durando Irpef e Irap – è stata di euro 60.485»<sup>28</sup>.

L’imposta ha prosciugato l’intero reddito ed ha intaccato parte del patrimonio dell’impresa<sup>29</sup>, “L’effetto confiscatorio”, precisa l’Autore, dipende da vari fattori ma può verificarsi con frequenza e non ci sono adeguati strumenti di tutela.

L’irap, definita da Francesco Forte “terribile imposta” mette in luce, nello stesso legislatore «una assai fragile conoscenza dei principi di giustizia tributaria presenti nella costituzione vigente».

L’incentivazione di un rapporto paritetico fra fisco e contribuente – quale appare nella più recente normativa del settore – versa in un contesto ancora fluido a causa della tutela del c.d. interesse fiscale<sup>30</sup>.

In tale ambito che si propone di potenziare il complesso delle garanzie facenti capo al contribuente, risulta infatti escluso, da parte di quest’ultimo, il diritto di accesso nei procedimenti tributari secondo la disposizione di cui all’art. 24 lett. b della legge n. 241 del 7 agosto 1990, con disparità di trattamento rispetto alla regolazione dell’accesso agli atti amministrativi.

---

<sup>23</sup> FALSITTA, cit., p.96.

<sup>24</sup> Ivi, p. 196.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

<sup>27</sup> Ivi, p. 197.

<sup>28</sup> Ivi, p. 199.

<sup>29</sup> *Ibidem*.

<sup>30</sup> Cfr. L. 27 luglio 2000, n. 212 in *Lo statuto del contribuente*, commentato dal Prof. A. Uricchio (A. URICCHIO, voce *Statuto del contribuente*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, aggiornamento vol. II, Torino, 2003, pp. 845 ss.); bene a proposito il Prof. Falsitta sottolinea «l’inesistenza di un interesse, costituzionalmente tutelato, all’ingiusto riparto delle imposte in funzione della tutela dell’interesse fiscale alla rapidità e certezza del prelievo...» (G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008, p.19).

Di una effettiva disparità delle parti tratta un interessante contributo di Andrea Poddighe che sottolinea la necessità, alla luce dei principi desumibili dagli artt. 24, 3 e 111 Cost. «di ripensare il rito alla luce del principio di parità delle parti, del contraddittorio, della imparzialità e terzietà del giudice e della ragionevole durata del processo». Alcune sentenze della consulta – sostiene l’Autore – hanno reso più difficile la tutela del ricorrente sulla base dell’interesse fiscale, inteso quale interesse dello stato alla percezione dei tributi. “Da un punto di vista sostanziale”, conclude l’Autore «l’interesse fiscale non può giustificare violazioni del principio di capacità contributiva... o ignorare “il rispetto della parità delle parti»<sup>31</sup>.

Tutto questo incide sul diritto di difesa di cui all’art. 111 Cost.

L’adeguamento ai principi dell’ordinamento comunitario concernenti la dignità della persona – ivi compresa la dignità del contribuente – garantirebbe il diritto di accesso ai documenti, riconosciuto al cittadino comunitario dall’art. II 102 della richiamata Carta di Nizza, rispettando la pariteticità delle parti nel giusto processo<sup>32</sup>.

La difficoltà di stabilire un rapporto gerarchico tra norme comunitarie e norme nazionali non sembra assicurare nella situazione attuale un efficace diritto alla difesa del contribuente secondo quanto stabilito dalla disciplina costituzionale.

3. I Paesi dell’Europa occidentale tendono a trovare un minimo comune denominatore sulla base dei principi generali che informano i vari ordinamenti. Tutto questo è il risultato non tanto del processo di integrazione quanto delle comuni linee guida presenti nei vari ordinamenti costituzionali.

Si è imposta una nuova mentalità nella concezione dei rapporti tra fisco e contribuente, con una particolare attenzione alla tutela dei diritti dei cittadini<sup>33</sup>.

E’ impossibile pensare ad una “legislazione europea unificata” in tempi brevi<sup>34</sup>.

Diversità si evidenziano nei modelli organizzativi: un “sistema misto” nel quale convivono organi del contenzioso amministrativo e tributario e giurisdizione ordinaria” si ravvisa in Spagna e nel Regno Unito. Un sistema dualistico con un «rapporto fra giurisdizione civile e giurisdizione amministrativa in Francia, una giurisdizione tributaria speciale in Germania»<sup>35</sup>.

<sup>31</sup> Cfr. A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, Giuffrè, 2010, pp. 125 ss.

<sup>32</sup> Cfr. *Dignità e tassazione*, M. ANGIULLI, IV incontro Jonico-polacco, CEDICLO, Università di Bialystock, intervento al Convegno, *Dignità dell’uomo. Dalla dignitas alla clausola di dignità*, Taranto - Cala Corvino Monopoli, 13-15 maggio 2009.

<sup>33</sup> Cfr. F. D’AYALA VALVA, *Brevi riflessioni sullo stato della giustizia tributaria*, in «Il Fisco», 10 (2005), fasc. 1, pp. 139 ss.; M. CICALA, *Nel recupero di efficienza dell’amministrazione una condizione per il successo della Magna Carta*, in «Guida al diritto del Sole 24 ore», 31 (2000); cfr. per tutti S. PILLITTERI, *Il contenzioso tributario in Europa*, in [www.datalexis.it/Archivio/giustiziatributaria/pillitteri.html](http://www.datalexis.it/Archivio/giustiziatributaria/pillitteri.html), p.1.

<sup>34</sup> Cfr. M. COMBA, *Lineamenti di giustizia tributaria comparata*, in G. PALEOLOGO (a cura di) *La giustizia tributaria italiana e la sua commissione tributaria centrale*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 98; cfr. per tutti PILLITTERI, *op. cit.*, p.1.

<sup>35</sup> COMBA, *op.cit.*; cfr. per tutti PILLITTERI, *op. cit.*, p.2.

«Nonostante tutti i tentativi contrari ...» scrive il Pillitteri «anche il nostro ha avuto la sua carta dei diritti del contribuente, che si è data addirittura la qualificazione di statuto, da taluni ritenuta enfatica, ma che ha rappresentato una grande occasione per far progredire e migliorare il complesso dei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente attraverso precise regole quali la semplicità delle norme e dei provvedimenti, la chiarezza, l'equità sostanziale e la correttezza dei comportamenti»<sup>36</sup>.

Infatti la legge 212/2000 è decisamente innovativa: le sue norme attuano i principi costituzionali di cui all'art. 3, 23, 13 e 97 e “si differenzia dalle altre carte dei diritti dell'OCSE «dal momento che disciplina il modo di legiferare in materia tributaria, oltre a contenere disposizioni volte ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario»<sup>37</sup>.

Con l'inserimento della figura del garante nello statuto si sottolinea «la funzione di tutela diretta ed immediata delle stesse norme e di quelle tributarie in genere»<sup>38</sup>.

Per quanto importante punto di riferimento il garante, nell'operare in uno spazio equidistante fra contribuente e amministrazione finanziaria, non sempre riesce ad operare in modo costruttivo<sup>39</sup>.

Il processo tributario in Italia ha subito nel tempo diversi mutamenti derivati da una maggiore sensibilità processuale e concettuale del legislatore<sup>40</sup>.

La disciplina processuale risulta sostanzialmente in una situazione di continuità con la precedente.

Le commissioni tributarie esercitano attualmente una giurisdizione speciale diversa da quella ordinaria. Il magistrato tributario non è di carriera: nelle commissioni tributarie entrano componenti non togati presi dai ruoli dei magistrati, dei notai e dei liberi professionisti<sup>41</sup>.

Tutto l'attuale assetto pone tuttavia dei problemi, data la necessità di far occupare il ruolo di componente di commissione a persone esperte e preparate, in grado di fornire garanzie in ordine alla propria imparzialità e terzietà<sup>42</sup>.

Il Regno Unito è assorto a modello di stato ove la tutela del contribuente si collega ad una antica tradizione. «Il sistema inglese è caratterizzato da organi del contenzioso amministrativo distinti per gruppi di tributi e per tipologie di controversie ed organi della giurisdizione ordinaria»<sup>43</sup>.

---

<sup>36</sup> PILLITTERI, cit., p.5.

<sup>37</sup> *Ibidem*.

<sup>38</sup> F. D'AYALA VALVA, *Dall'ombudsman al garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.* (2000), pp. 1037-1039; PILLITTERI, *op. cit.*, p. 6.

<sup>39</sup> PILLITTERI, *op. cit.*, pp. 6-7.

<sup>40</sup> Cfr. A. URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario tra principi del “giusto processo” ed estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, Cacucci, 2007, pp. 41 ss.

<sup>41</sup> Cfr. PILLITTERI, *op. cit.*, p.7.

<sup>42</sup> Cfr. A. URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario*, cit. p. 20.

<sup>43</sup> PILLITTERI, *op. cit.*, p.8.

Competenti in materia di imposta sul reddito sono i *general commissioners of income tax*. Agli *special commissioners* sono riservate specifiche competenze quali “questioni” in materia di fiscalità internazionale, tassazioni dei redditi di trust, imposte sui redditi petroliferi, etc. Altri organismi hanno competenza sull’Iva, sulle accise e sui diritti doganali.

Contro le decisioni dei summenzionati organi è ammesso il ricorso alla Alta Corte, “con possibilità di appello e ricorsi” alla Camera dei Lords<sup>44</sup>.

Nel Regno Unito si attribuisce molta importanza alla prevenzione del contenzioso: esistono una serie di rimedi atti a dirimere i conflitti pur in mancanza di una specifica normativa in ordine all’autotutela. Si tende ad evitare l’abuso di potere con una normativa che risponde a criteri di “efficacia” di “giustizia e imparzialità<sup>45</sup>”.

Dal 1993, per migliorare il rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuenti è stato creato l’ufficio del *revenue adjudicator*, i cui compiti consistono «nell’esaminare le lamentele dei contribuenti circa il funzionamento degli uffici».

Figura analoga a quella del garante del contribuente l’*adjudicator* ha il compito di tentare una composizione amichevole o una risoluzione “che può comprendere anche la liquidazione dell’indennizzo”. Altra figura di garanzia che opera nell’ordinamento inglese è quella del commissario parlamentare per l’amministrazione che «ha la funzione di intervenire in caso di cattiva amministrazione»<sup>46</sup>.

Contro gli atti della amministrazione fiscale i contribuenti possono ricorrere a speciali tribunali. Le procedure seguite dalla amministrazione fiscale se contestate, possono essere impugnate presso l’Alta Corte<sup>47</sup>.

Un aspetto particolare delle Corti del Regno Unito è costituito dalla competenza esclusiva in ordine al controllo dell’amministrazione. La Corte divisionale o Alta Corte ha il potere di trattare anche questioni inappellabili.

La ratio di detta prerogativa sta nel rimediare a soluzioni ingiuste o illogiche della amministrazione finanziaria<sup>48</sup>.

Si può adire la Corte per i casi al di fuori della competenza dei tribunali delle tasse, o quando il comportamento del funzionario sia censurabile. Pur potendo revocare od annullare la decisione del fisco, non «ha il potere di sostituire la decisione annullata con quella che le è sembrata più giusta, cosa invece nei poteri dei tribunali delle tasse<sup>49</sup>».

In Francia le garanzie dei contribuenti possono essere distinte in tre gruppi:

a) la limitazione temporale dell’azione amministrativa

---

<sup>44</sup> PILLITTERI, *op. cit.*, p.9.

<sup>45</sup> *Ibidem*.

<sup>46</sup> *Ivi*, p.10.

<sup>47</sup> *Ivi*, p.11.

<sup>48</sup> *Ibidem*.

<sup>49</sup> *Ibidem*.

- b) il diritto all'informazione del contribuente
- c) il contraddittorio fra amministrazione e contribuente<sup>50</sup>.

Il potere della amministrazione fiscale "può essere esercitato" nel tempo di tre anni. Se nell'arco dei tre anni l'amministrazione è rimasta inerte, il debitore contribuente va in prescrizione.

La prescrizione può essere comunque interrotta.

L'informazione da parte della amministrazione nei confronti del contribuente in ordine ai diritti e agli obblighi ha lo scopo di consentire il contraddittorio. Il contraddittorio è teso a tutelare i diritti del contribuente<sup>51</sup>.

All'esito del contraddittorio si può realizzare un accordo fra amministrazione e contribuente «attraverso il condono e la transazione tributaria. Lo scopo di tutto quanto premesso è quello di evitare il contenzioso»<sup>52</sup>.

Pur avendo molti punti in comune la legislazione italiana e la legislazione francese, «la Francia non conosce una speciale magistratura tributaria e si avvale spesso del giudice ordinario e di quello amministrativo»<sup>53</sup>.

In Francia il giudice competente (ordinario o amministrativo) è «in funzione dei diversi tipi di imposta».

La competenza del giudice amministrativo concerne le imposte indirette, quella del giudice ordinario riguarda «le imposte dirette e, per estensione, la tassa di pubblicità fondiaria e di registro»<sup>54</sup>.

Alla base della giustizia tributaria c'è il principio della collegialità che vale sia per il giudice ordinario che per quello amministrativo<sup>55</sup>.

La giurisdizione in Francia è articolata secondo il principio del doppio grado di giurisdizione: le sentenze del giudice ordinario sono ricorribili in appello, le sentenze del giudice amministrativo sono impugnabili presso le corti amministrative d'appello.

«L'introduzione di tali corti ha portato il Consiglio di stato a divenire giudice tributario di Cassazione»<sup>56</sup>. «Nel processo tributario. . . contribuente e fisco hanno parità di mezzi ma è il giudice che tende a mettere in pari condizioni le parti»<sup>57</sup>.

A partire dal 1986 in Francia i tribunali amministrativi esercitano anche un incarico di conciliazione. Detta facoltà viene esercitata "con molta parsimonia"<sup>58</sup>.

La legislazione italiana e quella francese obbediscono alla stessa filosofia ed alcuni istituti hanno lo scopo «di ridurre il numero delle controversie e la durata del

---

<sup>50</sup> Ivi, p.12.

<sup>51</sup> *Ibidem*.

<sup>52</sup> Ivi, p.13.

<sup>53</sup> *Ibidem*.

<sup>54</sup> Ivi, p.14.

<sup>55</sup> *Ibidem*.

<sup>56</sup> *Ibidem*.

<sup>57</sup> Ivi, p.15.

<sup>58</sup> Ivi, p.16.

procedimento», soprattutto le «procedure del pre-contenzioso che tendono a “stabilire un dialogo fra fisco e contribuente»<sup>59</sup>.

La legislazione tedesca offre una alternativa al contribuente:

- a) la possibilità di opporsi con una richiesta priva di formalità
- b) col ricorso ad uno “specifico procedimento formale”<sup>60</sup>.

La costituzione tedesca recita: «se qualcuno viene leso nei propri diritti dal potere pubblico, può adire le vie giudiziarie. Se non esiste una competenza diversa sono ammesse le vie ordinarie».

La giurisdizione tributaria nell’ordinamento tedesco «è esercitata in via esclusiva da giudici speciali in parte togati e in parte onorari»<sup>61</sup>.

La tutela del contribuente è garantita da una magistratura specifica, ai sensi dell’art. 19 co. 3 della Costituzione. In detto articolo si precisa che per le questioni fiscali è superfluo il ricorso alla magistratura ordinaria<sup>62</sup>.

Rilevanza giuridica ha qualsiasi comportamento della amministrazione nel quadro dell’ordinamento tributario<sup>63</sup>.

Con l’atto di imposizione il fisco stabilisce in forma scritta e in maniera vincolante gli oneri del contribuente. L’ammontare del debito e la determinazione della persona soggetta a imposizione è sulla base di controlli e operazioni contabili.

Poiché l’autorità, nella determinazione dei tributi, si deve richiamare a specifiche norme, è impossibile la conciliazione tra fisco e contribuente<sup>64</sup>.

Prima che si formalizzi il contenzioso è consentita una impugnazione in modo informale che permette, senza gravami fiscali, un esame dell’atto amministrativo dal punto di vista sia della legittimità che del merito.

E’ regola fondamentale che il contenzioso giudiziario abbia inizio solo quando la azione di opposizione extra giudiziaria sia rimasta infruttuosa<sup>65</sup>.

Rimedio di contestazione è costituito dal ricorso gerarchico, in cui decide l’autorità immediatamente superiore a quella che ha emanato l’atto. Diversamente si ricorrerà “contro l’inerzia dell’amministrazione”<sup>66</sup>.

Con una serie di cautele, rispetto all’ordinamento italiano, la legge (art.19 co.4 G.C.), dà la facoltà di sospendere “l’esecuzione di un atto contestato”:

1-qualora vi siano seri dubbi sulla legittimità dell’atto contestato.

2-quando l’esecuzione comporti per l’interessato un pregiudizio non giustificato dai superiori interessi pubblici

---

<sup>59</sup> *Ibidem*.

<sup>60</sup> Ivi, p.17.

<sup>61</sup> Cfr. D. BIRK, *Diritto tributario tedesco* (traduzione a cura di E. DE MITA), Milano, Giuffrè, 2006, p. 1450.

<sup>62</sup> Cfr. PILLITTERI, *op. cit.*, p.17.

<sup>63</sup> *Ibidem*.

<sup>64</sup> *Ibidem*.

<sup>65</sup> Ivi, pp.17-18.

<sup>66</sup> Ivi, p.18.

3-quando venga prestata una adeguata garanzia<sup>67</sup>

Per quanto concerne il procedimento in sede giudiziaria, in primo grado le parti possono presentarsi senza l'ausilio di un avvocato<sup>68</sup>.

Il contenzioso giudiziario è alquanto ridotto dal momento che solo una piccola parte delle controversie è portata davanti al giudice. "L'autorità finanziaria" si adopera di risolvere le questioni in fase di pre-contenzioso<sup>69</sup>

Non è possibile soffermarci sui vad, tipi di azione previste per la tutela del contribuente. «Il più importante requisito tipico del processo tributario è costituito dalla legittimazione attiva. Si richiede all'attore di evidenziare i fatti in modo circostanziato e "di essere stato leso nei suoi diritti»<sup>70</sup>.

Nell'atto di appello deve essere indicato in modo circostanziato «l'esistenza di almeno un motivo di ammissibilità»<sup>71</sup>.

«Ulteriore modo di impugnazione è la revisione che corrisponde al nostro giudizio di Cassazione e può essere proposta solo per violazione di diritto»<sup>72</sup>.

E' arduo poter operare una comparazione in ordine ai diversi sistemi tributari esistenti. «Vari sono i modi di intendere la politica in genere e quella fiscale in particolare»<sup>73</sup>.

E' opinione consolidata che mezzo secolo di politica europea abbia avvicinato non solo l'economia dei vari paesi aderenti ma anche il modo di amministrare la cosa pubblica e di salvaguardare i diritti dei cittadini<sup>74</sup>.

---

<sup>67</sup> Ivi, p. 19.

<sup>68</sup> *Ibidem*.

<sup>69</sup> *Ibidem*.

<sup>70</sup> *Ibidem*.

<sup>71</sup> Ivi, p. 20.

<sup>72</sup> Ivi, p. .

<sup>73</sup> G. CONSOLO, *Modelli comparativi di organizzazione di contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. prat. trib.* I (1988), p. 775; A. AMATUCCI, *Problemi di armonizzazione del contenzioso tributario in Europa*, in M. LECCISOTTI (a cura di) *Il contenzioso tributario, problemi e prospettive*, Padova, Cedam, 1992 p. 65; G. MINIECI, *L'organizzazione del contenzioso tributario e le esperienze europee e statunitensi* in «Le commissioni tributarie», IV (1998), p. 33.

<sup>74</sup> PILLITTERI, *op. cit.*, p. 21.