

## CONTENZIOSO

### **Natura del processo tributario e confini del potere giurisdizionale**

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

### Controllo e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più



L'evoluzione della **giustizia tributaria** è stata segnata, a partire dal riconoscimento delle commissioni tributarie (ora Corti di Giustizia tributaria) quali organi giurisdizionali, da due diretrici di fondo:

- la prima, costituita dal progressivo “adeguamento” del processo tributario al **processo civile**;
- la seconda, consistente nel continuo **ampliamento della cognizione** della giurisdizione tributaria.

Infatti, la natura nonché il **contenuto** del processo tributario, e quindi anche della relativa **azione di impugnazione**, sono stati **oggetto di un lungo dibattito**, in cui si è discusso se il giudice tributario si dovesse limitare a decidere sulle richieste contenute nel ricorso introduttivo del giudizio e, nel caso, procedere al **mero annullamento** dell'atto impositivo impugnato, oppure se potesse finanche sostituirsi all'Ente impositore sino ad arrivare alla **rettifica della pretesa impositiva**.

La Corte di Cassazione, con un orientamento che ormai può ritenersi consolidato, ha più volte affermato che il **processo tributario** è annoverabile tra quelli di **“impugnazione-merito”**, in quanto consente al contribuente, con l'azione di impugnazione dell'atto impositivo viziato, di devolvere alla cognizione del giudice **l'intero rapporto tributario**.

Sotto un **profilo pratico**, le conseguenze di tale **orientamento giurisprudenziale** non sono di poco conto. Si consideri che esso, trovando fondamento nella c.d. **teoria dichiarativa** (secondo cui gli atti dell'amministrazione finanziaria avrebbero efficacia dichiarativa di obbligazioni già sorte e quindi, in questa prospettiva, il **processo tributario** sarebbe riconducibile al modello di un processo di **“impugnazione-merito”**), giunge alla conclusione che le **azioni esperibili** dal contribuente sarebbero di **accertamento negativo del credito** vantato dalla stessa Amministrazione finanziaria, oppure di **accertamento del diritto al rimborso** di somme indebitamente versate.

Come noto, tale tesi si contrappone alla c.d. **teoria costitutiva**, secondo cui, invece, gli atti impositivi avrebbero efficacia costitutiva dell'obbligazione tributaria, e quindi il **processo tributario** sarebbe riconducibile al paradigma del processo di “**impugnazione-annullamento**”. Si tratterebbe, in sostanza, di un procedimento in cui il contribuente contesterebbe la regolarità degli atti emessi nei suoi confronti, e che sfocerebbe in una pronuncia volta, **non all'accertamento nel merito della pretesa**, bensì esclusivamente alla sussistenza o meno dei vizi denunciati.

È acclarato che il contribuente abbia la possibilità di contestare tanto la **legittimità formale** dell'**atto impugnato**, ovverosia la violazione dei requisiti formali, quanto la sua **legittimità sostanziale**, e quindi l'*an* oppure il **quantum** della pretesa tributaria, ovverosia la **non conformità**, per violazione di diritto o di fatto, della pretesa erariale alle regole concernenti il presupposto, la base imponibile, le aliquote, le detrazioni, i crediti di imposta oppure le agevolazioni, specifiche per ogni tipologia di imposta.

In questa prospettiva, quindi, il **processo tributario** non garantisce soltanto una **tutela sostitutiva** nei confronti degli atti emessi dall'ente impositore, ma rappresenta anche lo strumento per far valere situazioni giuridiche diverse dal **diritto all'annullamento dell'atto**, che portino il giudice, forte del potere di indagine che l'ordinamento gli riconosce sul rapporto tributario, ad esaminare la pretesa nonché ad operare eventualmente, se vi ricorrono i presupposti, una **rideterminazione dell'imposta**, entro i limiti delle censure mosse dalla parte.

Sul punto, si rinviene una recente pronuncia della Corte di Cassazione a ulteriore conferma di quanto sopra evidenziato (**Cassazione n. 26978/2023**), ove si afferma che **il giudice tributario, chiamato a rideterminare il valore delle aree edificabili ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (Ici)**, sempre nei limiti tracciati dai P.R.G., **non possa esimersi da un proprio "giudizio estimatorio" rispetto alla stima fattene negli atti impositivi impugnati**.

Anche in questo caso, quindi, il giudice di merito avrebbe dovuto spingersi sino a determinare il **valore venale in comune commercio** delle aree edificabili in contestazione, verificando che l'ente comunale avesse correttamente ricavato tali valori in base ai **parametri vincolanti** tassativamente previsti dall'[\*\*articolo 5, comma 5, D.Lgs. 504/1992\*\*](#), avuto riguardo, per le aree fabbricabili.

- alla zona territoriale di **ubicazione**;
- all'indice di **edificabilità**;
- alla **destinazione** d'uso consentita;
- agli **oneri** per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari **per la costruzione**;
- ai **prezzi medi rilevati sul mercato** della vendita di aree aventi **analoghe caratteristiche**.

In tale contesto, è doveroso evidenziare, tuttavia, che accade di frequente che i giudici si limitino invece -in contrasto con l'ormai pacifica **natura del processo tributario** – a constatare l'esistenza o meno del **vizio**, lamentato dal contribuente, relativo al provvedimento impugnato e, per l'effetto, ad emettere una sentenza che, quasi scevra da **argomentazioni di merito**, si

riduca al mero rigetto delle domande di parte ricorrente oppure, nella più fortunata delle ipotesi, al semplice **annullamento** dell'atto viziato, contravvenendo così al dovere di statuire sull'assetto del **rapporto tributario controverso**, nonché di **riquantificare l'imposta effettivamente dovuta** dal contribuente.