



Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile

Quaderno 14

INDICE

Presentazione	11
Alberto Comelli	
Circolazione dei materiali probatori dal processo penale al processo tributario, autonomia decisoria e libero convincimento del giudice	13
Massimo Ceresa-Gastaldo	
L'accertamento dei tributi tra disciplina amministrativa, penale e processuale. Circolazione dei materiali istruttori ed autonomia dei giudizi	45
Alberto Marcheselli	
L'elemento soggettivo delle sanzioni amministrative tributarie tra responsabilità oggettiva, gestione del rischio, etica del profitto e algoritmi . . .	53
Alberto Marcheselli	
Diritto al silenzio e obblighi di collaborazione del contribuente, un equilibrio – delicato ma possibile e necessario – tra interesse pubblico e diritti fondamentali	65
Angelina-Maria Perrino	
Le relazioni pericolose tra le categorie civilistiche e i presupposti impositivi, nella prospettiva del diritto unionale	75
Laura Castaldi	
Le specificità del giudicato tributario	103
Alessio Scarcella	
I delitti in materia di dichiarazione	119
Francesco Mucciarelli	
I reati tributari nel 'catalogo 231'. Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d'impresa	177
Stefano Cavallini	
I delitti in materia di pagamento delle imposte	203

Le specificità del giudicato tributario

SOMMARIO: 1. Le specificità del giudicato tributario e le specificità del diritto tributario – 2. Le specificità del diritto tributario: dal punto di vista sostanziale. – 3. (Segue): dal punto di vista della scansione procedurale di attuazione dell’obbligazione. – 4. (Segue): dal punto di vista del modello di processo adottato. – 5. (Segue): dal punto di vista del ruolo sistematico ascrivibile e ascritto al processo tributario e al suo giudice. – 6. (Segue) e l’esigenza di salvaguardia del primato del diritto dell’Unione europea. – 7. Le ripercussioni sulle problematiche del giudicato in materia tributaria. – 7.1. Sulla latitudine oggettiva del giudicato tributario. – 7.2. Sulla latitudine soggettiva del giudicato tributario.

1. Le specificità del giudicato tributario e le specificità del diritto tributario

Parlare delle specificità del giudicato nel contesto delle controversie tributarie significa affrontare tematiche molto complesse che impongono già di per sé necessariamente una selezione di contenuti.

In questa sede non ci soffermeremo dunque, per scelta, sulle problematiche concernenti il giudicato formale *ex art. 324 c.p.c.*¹ né sulle questioni in ordine ai limiti di rilevabilità del (e/o di spendibilità della relativa eccezione di) giudicato nel processo tributario. Facendo tesoro del titolo della relazione assegnataci,

¹ Che peraltro rivelerebbero profili certamente meritevoli di approfondimento. Soprattutto a seguito della impugnabilità per revocazione ordinaria delle sentenze della Suprema Corte di Cassazione ai sensi dell’art. 391 *bis* c.p.c.: circostanza, questa, suscettibile di ingenerare inaspettate ricadute nel nostro settore, quando solo si osservi che l’ultima misura paracondonistica varata nel 2018 (cd. pace fiscale) nel circoscrivere le liti pendenti, come tali definibili *ex art. 6 d.l. 119/2018*, al comma 4 utilizzava un’espressione – “*controversie (...) per le quali alla data della presentazione della domanda di cui al comma 1 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva*” – sotto il versante che qui esaminiamo significativamente diversa da quella rinvenibile nell’omologa disposizione di definizione delle liti fiscali pendenti di cui alla precedente manovra di condono di cui all’art. 16 lg. 289/2002 (“*Si intende, comunque, pendente la lite per la quale, alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato*”).

cercheremo invece e piuttosto di evidenziare come questioni generali – come quelle concernenti la latitudine oggettiva e soggettiva da attribuirsi al giudicato sostanziale di cui all'art. 2909 c.c. (alla cui stregua, com'è noto, l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi e aventi causa) – vengano ad assumere particolari declinazioni nel nostro settore a motivo e in ragione delle specificità che tipicamente lo connotano.

È infatti un ottimo punto di partenza prendere atto di come le specificità del giudicato tributario traggano fondamento, in buona misura, dalle specificità del diritto tributario: che sono molte.

2. Le specificità del diritto tributario: dal punto di vista sostanziale

Innanzitutto, specificità riconducibili al peculiare assetto delle diverse fattispecie sostanziali che, seppur per il tramite dell'atto impugnato e in ragione dei motivi di ricorso formulati, sono rimesse alla (e formano oggetto della) cognizione del giudice tributario.

Basti pensare alla complessità e varietà di selezione legislativa dei fatti ed eventi assunti a presupposti d'imposta come indice di attitudine alla contribuzione: il differente atteggiarsi dei quali configura diversamente il modo di essere (ma anche la latitudine soggettiva e quella temporale) della fattispecie impositiva. Dovendosi con ciò distinguere i tributi a fattispecie istantanea o *una tantum* (tipicamente l'imposta di registro, come pure l'imposta sulle successioni e donazioni), dai tributi a fattispecie tendenzialmente fissa e durevole nel tempo ma comportanti prelievi periodici (molti tributi locali e segnatamente l'IMU/ICI) e, ancora, i tributi a fattispecie in continuo divenire e solo artificialmente suddivisa in frazioni temporali di rilevazione cui ricollegare il prelievo (segnatamente le imposte sui redditi) da quelli in cui è addirittura difficile parlare propriamente di fattispecie impositiva e relativo presupposto d'imposta: il tributo trovando applicazione con riferimento a singole operazioni attraverso cui si dispiega un'attività – tant'è che l'operazione rileva nella sua individualità fiscale anche in punto di incumbenti formali – venendo poi a liquidarsi per masse di operazioni individuate secondo scansioni temporali periodiche (com'è, peculiarmente, per l'IVA). Ma anche, secondo parametri classificatori diversi, dovendosi altresì distinguere i tributi con fattispecie unica plurisoggettiva indivisibile (il cui terreno di elezione è rinvenibile nel settore dell'imposta di registro), tributi la cui fattispecie annovera tra i suoi elementi costitutivi fatti giuridicamente rilevanti la cui conformazione viene a definirsi *inter alios* (si pensi a tutti i tributi nella conformazione della cui fattispecie impositiva rileva il classamento catastale del bene); e ancora il moltiplicarsi di fattispecie nelle quali si ravvisa una dissociazione soggettiva tra

la titolarità della manifestazione di forza economica colpita dal tributo da quella di sua imputazione in chiave liquidatoria ai fini dell'insorgenza del relativo debito d'imposta (com'è, secondo una certa lettura del fenomeno, nel caso della disciplina del consolidato ovvero, specularmente, per il regime di trasparenza fiscale sia a regime, *ex art. 5 t.u.i.r.* che su opzione *ex artt. 115 e 116 t.u.i.r.*). E potremmo ancora lungamente dilettarci in un siffatto tipo di indagine esemplificativa: arrendoci solo la consapevolezza che un'ottima cartina di tornasole per orientarsi nel multiforme atteggiarsi delle fattispecie impositive è rappresentata dal consequenziale mutevole atteggiarsi della normativa "servente" relativa agli obblighi dichiarativi.

Ma altrettanto può dirsi quanto alla pervasività dello schema della solidarietà come modulo attuativo dell'obbligazione tributaria: sia come modulo di adempimento della prestazione riconducibile a fattispecie impositive uniche plurisoggettive (cd. solidarietà paritetica) sia, soprattutto, come modulo di adempimento della prestazione tributaria per effetto dell'intervento di forme, diverse, di garanzia *ex lege* (cd. solidarietà dipendente, segnatamente riconducibile a fenomeni di responsabilità d'imposta ma non solo²) ovvero dipendenti e riconnesse ai già menzionati fenomeni dissociativi, dal punto di vista soggettivo, quanto alla titolarità della manifestazione di forza economica colpita dal tributo rispetto a quella di sua imputazione in chiave liquidatoria ai fini dell'insorgenza del relativo debito d'imposta.

3. (Segue): dal punto di vista della scansione procedurale di attuazione dell'obbligazione

Ci sono poi quelle specificità che si riconnettono altresì all'ineludibile rigorosa scansione procedurale a rilevanza formale che contrassegna l'iter attuativo dell'obbligazione con riferimento alla quasi totalità dei tributi ad oggi vigenti nel nostro sistema: siano essi tributi di tipo impositivo o a carattere paracommutativo.

E se dunque è corretto dire che l'obbligazione tributaria nasce e si conforma per ciò solo in ragione e per effetto dell'integrazione in concreto degli estremi di una fattispecie impositiva e/o tributaria prevista e descritta *ex lege*³ è altrettanto

² Com'è nel caso della coobbligazione solidale tra sostituto e sostituito per le ritenute alla fonte a titolo d'imposta non effettuate e non versate *ex art. 35 d.p.r. 602/1973*

³ Rispetto alla cui singola configurazione si registra peraltro un sempre maggiore riconoscimento legislativo di spazi – sia pur opportunamente delimitati e regimentati quanto alle modalità e ai termini di loro esperimento – di determinazione volitiva del contribuente che possono incidere su aspetti diversi e dell'obbligazione e/o del suo adempimento.

vero che, proprio e in ragione di ciò, la sua venuta ad esistenza e la conformazione della sua relativa fattispecie impositiva sono oggetto di atti ricognitivo-partecipativi reciproci riconducibili (in genere, ma non sempre) ai soggetti tra cui essa intercorre (dichiarazione del contribuente per un verso, e/o accertamento dell'Ufficio, per l'altro) rispetto alla quale fattispecie e al contenuto dei quali atti intervengono poi, con schemi vari di connessione, fattispecie riconducibili a soggetti terzi anch'esse a loro volta formanti oggetto di altrettanti atti dichiarativo/accertativi⁴: atti ricognitivo/accertativi tutti di natura recettizia, per giunta (ma necessariamente) soggetti a rigorosi limiti temporali decadenziali di esperimento partecipativo al cui inutile decorso il legislatore ricollega fenomeni diversamente graduati di incontestabilità/immodificabilità di profili attinenti al modo di essere della fattispecie in essi atti rappresentata.⁵

4. (Segue): dal punto di vista del modello di processo adottato

E ancora, sovvenendo, rivestendo un particolare interesse in questa sede, le specificità che attengono al modello stesso del processo tributario e dunque al suo carattere formalmente impugnatorio a rigide scansioni decadenziali in seno al quale possono farsi valere tanto vizi relativi all'atto impugnato in quanto tale (con ciò chiedendosi al giudice una pronuncia di accertamento di radicale illegittimità ovvero, secondo alcuni, l'annullamento *tout court* dell'atto medesimo), quanto censure concernenti la ricostruzione del modo di essere della fattispecie impositiva o tributaria in genere e/o la quantificazione delle pretese (impositive e/o sanzionatorie) per suo tramite fatte valere.

⁴ Com'è per i casi di sostituzione tributaria ovvero negli schemi di rapporto tra cedente/prestatore e cessionario/committente entrambi soggetti IVA ai fini della disciplina di siffatto tributo.

⁵ In argomento rinvio, anche per la sintonia che ci accomuna nella ricostruzione del fenomeno, a FARRI, *Impugnazione-merito e "vizi formali" nell'attuale processo tributario*, in *Riv. dir. trib.* 2018, I, 659 ss. Di questi mesi il vivace dibattito giurisprudenziale sull'incidenza dei limiti decadenziali di contestabilità/accertabilità dell'Ufficio finanziario rispetto al modo di essere della fattispecie impositiva con riferimento a suoi elementi costitutivi la cui rilevanza fiscale si protragga per una pluralità di periodi d'imposta. Vd. in argomento Cass. sent. 9938/2018; Cass. ord. 10701/2020 (con nota di commento di PEDROTTI, *Considerazioni intorno alla decadenza dal potere di accertamento in caso di componenti reddituali ad efficacia pluriennale*, in *Riv. dir. trib.* 2021 II, 66 ss.; nonché, infine, Cass. SS.UU. sent. 8500/2021 rispetto ai contenuti della quale si sta sviluppando in queste settimane, un interessante confronto dialettico a livello accademico. Per le mie considerazioni in argomento rinvio a CASTALDI, *Cass. S.U. 25 marzo 2021 n. 8500 e fattispecie reddituali a efficacia pluriennale. Sulla rilevanza del valore della stabilità dei rapporti e del consolidamento delle fattispecie impositive in materia tributaria*, in *www.giustiziainsieme.it*

Con l'aggiunta che, sotto questo profilo, di non poco rilievo sono, anche per quanto attiene a ciò che qui specificamente interessa, le questioni che si profilano per effetto dell'estensione sia legislativa⁶ che dottrinalmente propugnata⁷ che, soprattutto, giurisprudenzialmente consentita, del novero degli atti impugnabili avanti le Commissioni tributarie: con un filone di pensiero, quello della facoltatività di impugnazione, di matrice eminentemente giurisprudenziale, che molte e fondate riserve suscita in molti⁸.

Ma non solo.

A prescindere dal modello di processo adottato, resta il fatto che quello tributario si rivela un processo (per lungo tempo e, per certi versi, tutt'ora) contrassegnato da una disciplina gravemente deficitaria con riferimento a molti istituti che rivestono particolare rilievo ai fini di quanto qui interessa.

È sufficiente ricordare, senza alcuna pretesa di esaustività, che:

- solo nel 2015 si è provveduto ad integrare l'art. 39 d.lgs. 546/1992⁹ prevedendo espressamente la sospensione necessaria del giudizio in presenza di rapporti costituenti *res litigiosa* intercorrenti tra le stesse parti con vincolo di pregiudizialità/dipendenza l'uno rispetto all'altro;
- i criteri di riparto della competenza per territorio tra le Commissioni tributarie nonchè, di nuovo, le scansioni decadenziali che contrassegnano tipicamente l'esercizio dell'azione avanti il giudice tributario mediante il modulo impugnatorio¹⁰ si rivelano talvolta insuperabili cause ostative alla realizzazione dell'unicità e simultaneità del processo nonostante tale unicità e simultaneità si renda opportuna (e financo necessaria) con riferimento a cause variamente connesse per oggetto, per soggetti o per titolo¹¹: tant'è che sotto questo versante imponente è stato, negli anni, l'intervento suppletivo-creativo delle magistrature superiori¹² nonché i tentativi della

⁶ Vd. da ultimo l'inserimento nel corpo dell'art. 19 d.lgs. 546/1992 della lett. h *bis*) ad opera dell'art. 22 co. 1 d.lgs. 49/2020

⁷ Cfr. ad esempio, le argomentate riflessioni di FRANSONI, *L'impugnabilità degli interpelli*, in *Rass. trib.* 2020, 102 ss.

⁸ Per tutti, da ultimo, PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rass. trib.* 2020, I, 88 ss.

⁹ L'art. 39 co. 1 *bis* d.lgs. 546/1992 è stato aggiunto con l'art. 9 co. 1 lett. o) d.lgs. 156/2015

¹⁰ E i relativi *dies a quo* di computo dei corrispondenti termini.

¹¹ Si veda per tutte Cass. SS.UU. sent. 12310/2015 laddove si sottolinea "*l'esigenza di realizzare, al fine di una maggiore economia processuale ed una migliore giustizia sostanziale, la concentrazione nello stesso processo e dinanzi allo stesso giudice delle controversie aventi ad oggetto la medesima vicenda sostanziale*".

¹² È sufficiente ricordare a mero titolo esemplificativo la sent. 3 marzo 2016 n. 44 della Consulta in

- più autorevole dottrina¹³ nell'individuare possibili soluzioni operative volte quanto meno a dirimere le questioni di stretta urgenza ed emergenza non altrimenti rinviabili;
- l'intenzionale incompiutezza della disciplina delle diverse forme di intervento e di chiamata in causa come recata dall'art. 14 d.lgs. 546/1992 si è dimostrata ben presto difficilmente colmabile accedendo al serbatoio della normativa processualcivilistica: con ciò divenendo anch'essa faticoso campo di applicazione di più o meno condivisibili sperimentazioni interpretative ad opera dei giudici tributari;¹⁴
 - è difficilmente confutabile la mancata ricomprensione dell'opposizione di terzo (in specie, l'opposizione di terzo revocatoria *ex art.* 404 co. 2 c.p.c.) tra i mezzi di impugnazione esperibili davanti dalle Commissioni tributarie: con tutto ciò che ne consegue in merito alla predicabilità costituzionalmente sostenibile, nel nostro settore, di fenomeni di efficacia riflessa del giudicato reso *inter alios* ai danni del terzo titolare di un rapporto dipendente nel contesto di rapporti tributari contrassegnati da vincoli di pregiudizialità dipendenza.

5. (Segue): dal punto di vista del ruolo sistematico ascrivibile e ascritto al processo tributario e al suo giudice

C'è poi da tenere conto di specificità più impalpabili e, diremmo così, meta-giuridiche (ma non per questo di minor rilievo) che, in ultima analisi, possiamo ricondurre ad un irriducibile (o comunque, al momento irrisolto) conflitto circa il modo stesso di intendere il processo tributario, al ruolo ascrittogli nel sistema e a quello del giudice in seno ad esso.

merito alla competenza territoriale delle Commissioni tributarie laddove impugnata una cartella di pagamento e per suo tramite anche il ruolo relativo e la pretesa tributaria ivi recata per motivi attinenti sia all'uno che all'altra con riferimento a tributi locali (nonché la speculare ord. 28064/2019 della Corte di Cassazione per l'identico caso ma esaminato sul diverso versante dei tributi erariali) come pure alla nota sent. 14815/2008 delle SS.UU. della Corte di Cassazione in ordine al giudice competente a conoscere delle controversie, in chiave litisconsortile necessaria, concernenti il reddito delle società di persone imputato ai soci per trasparenza.

¹³ Estremamente interessanti da questo punto di vista le riflessioni svolte di recente da FEDELE, *Pluralità di obbligati al pagamento dell'imposta in relazione a fattispecie imponibili sostanzialmente unitarie: l'attualità del contributo di Augusto Fantozzi* in AA.VV. *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2021, 3 ss.

¹⁴ Sul punto, si rinvia a PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2021 65 ss. anche per la dettagliata rassegna di giurisprudenza riportata nelle note in calce.

Si viaggia così, da un po' di tempo a questa parte, su di un precario crinale tra una concezione para-privatistica del processo e del suo giudice – che vede quest'ultimo come strumento a servizio delle parti nell'attribuire il torto e la ragione con riferimento alla *res litigiosa* sottoposta alla sua cognizione – e una para-pubblicistica che vuole l'uno e l'altro investiti di una missione superiore, collocati a presidio e baluardo della coerenza della sistema e onerati dell'ingrato (e, non sappiamo dire quanto eccentrico) compito di salvaguardia dell'equo riparto dei carichi pubblici tra i consociati in chiave antievasivo-antielusiva,¹⁵ come pure e al contempo dell'utilità del processo e del suo approdo accertativo *ex art.* 111 Cost. in chiave di tutela della certezza e stabilità dei rapporti tributari e dunque del valore della prevedibilità per i consociati delle conseguenze fiscali che si riconnettono alle condotte poste in essere.

6. (Segue) e l'esigenza di salvaguardia del primato del diritto dell'Unione europea

Per non parlare, infine, delle specificità che si riconnettono all'incidenza spiegata nelle controversie in tema di tributi armonizzati dalla necessità di salvaguardare il primato del diritto dell'Unione; rispetto alla quale prospettiva particolare rilievo ha assunto, anche di recente, il tema – qui di non poco rilievo – dei limiti di riconoscibilità dell'efficacia esterna all'accertamento giudiziale coperto da giudicato laddove questo sia (o, meglio, sia ritenuto) contrastante con il diritto dell'Unione Europea.¹⁶

¹⁵ Interessante a questo riguardo l'intricata vicenda giurisprudenziale che, di recente, ha visto come protagonista l'art. 20 d.p.r. 131/1986 come pure quella – ben nota – concernente la generalizzazione in chiave giurisprudenziale del principio di matrice unionale del divieto di abuso del diritto in ambito tributario, come pure quella in tema di nullità dei patti traslativi d'imposta per contrasto con norma imperativa su cui da ultimo, Cass. SS.UU. sent. 6882/2019. Per alcune mie riflessioni in argomento rinvio a CASTALDI, *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi pubblici tra i consociati*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2012, 882 ss. In termini, più di recente, le puntuali considerazioni di FARRI, *Le (in)certezze nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.* 2021, 737 ss.

¹⁶ Su cui, fra le più recenti pronunce, rinviamo in particolare, per l'apprezzabile ampiezza delle argomentazioni motivazionali sviluppate, a Cass. sent. 5939/2021; Cass. ord. 15374/2020; Cass. sent. 31084/2019 (con nota di RICCI, *Valenza espansiva del giudicato tributario, abuso del diritto, simulazione ed interposizione fittizia* in *Riv. trim. dir. trib.* 2020, 437 ss.); Cass. sent. 9710/2018 dalle quali emerge una evidente attenzione della Suprema Corte a salvaguardare il valore della stabilità del giudicato – anche nella sua efficacia esterna – nonostante una sua eventuale possibile conflittualità rispetto al diritto unionale ("In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo

7. Le ripercussioni sulle problematiche del giudicato in materia tributaria

Ci siamo soffermati in questa lunga dissertazione non per vacuo esercizio intellettuale ma piuttosto perché – è nostro convincimento – è solo nella consapevolezza di siffatte multiformi dimensioni di specificità del diritto tributario che si è in grado di comprendere in tutta la loro complessità le tensioni che vengono a tutt'oggi a registrarsi – in buona misura ancora senza una soddisfacente risoluzione – quanto alla latitudine oggettiva e soggettiva da riconoscere al giudicato tributario.

E forse il nostro compito, in questa sede, potrebbe esaurirsi – e financo sarebbe opportuno si esaurisse – qui: posto che, per la qualificata platea cui sono rivolte le nostre considerazioni, già quanto detto ha da considerarsi probabilmente sufficiente a contribuire alla riflessione comune.

È dunque solo per scrupolo di completezza che ci permettiamo di richiamare per linee generali le coordinate di inquadramento delle problematiche che maggiormente interessano quanto alla latitudine oggettiva e soggettiva da attribuire al giudicato tributario.

7.1. Sulla latitudine oggettiva del giudicato tributario

Partendo dalla prima¹⁷, la sua delimitazione in negativo è retta dal principio di non contestazione (o, potremmo dire più correttamente, di definitività) e in positivo si circoscrive a quanto (di ciò che era deducibile) è dedotto e devoluto alla cognizione del giudice alla stregua:

che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata; né il diritto dell'Unione europea, così come costantemente interpretato dalla Corte di Giustizia, impone al giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne da cui deriva l'autorità di cosa giudicata di una decisione, con riguardo al medesimo tributo, in relazione ad un diverso periodo di imposta, nemmeno quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione, salvo le ipotesi, assolutamente eccezionali, di discriminazione tra situazioni di diritto comunitario e situazioni di diritto interno, ovvero di pratica impossibilità o eccessiva difficoltà di esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario ovvero di contrasto con una decisione definitiva della Commissione europea emessa prima della formazione del giudicato”.

¹⁷ Che notoriamente risente del (e si correla al) modo di intendere l'oggetto del processo tributario: che è, sì, questione, assai dibattuta in dottrina ma non altrettanto in giurisprudenza (come evidenza con ampi richiami giurisprudenziali – seppur in termini non adesivi – GUIDARA, *Gli oggetti del processo tributario*, dattiloscritto dell'Autore reperibile in www.lex.unict.it) talchè, visto anche il contesto in cui si inquadra il presente contributo, volutamente non intendiamo inoltrarci nel suo esame in questa sede: a ciò sospinti anche da ragioni di economia del presente elaborato. Rinviamo dunque approfondimenti ad AA.VV. *Discussioni sull'oggetto del processo tributario* a cura di M. Basilavecchia e A. Comelli, Padova 2020 *passim*.

sia dell'atto impugnato in quanto tale e del contenuto ricognitivo/accertativo nonché, se del caso¹⁸, pretensivo sanzionatorio che ne rappresenta il contenuto: da correlare, laddove esistente, a quello, speculare e precedente, di cui alla dichiarazione del contribuente, pur nell'osservanza dei limiti preclusivo-decadenziali rispettivamente di contestabilità/accertabilità per l'Ufficio¹⁹ ovvero rettificabilità/emendabilità per il contribuente medesimo²⁰;

sia dei limiti di contestazione e dei motivi di sua contestazione per come spesi dal ricorrente nell'atto introduttivo del giudizio²¹.

Il discorso sembrerebbe solo in parte differenziarsi nelle cause di rimborso laddove, a parti invertite è l'istanza di rimborso del contribuente in una con la sua dichiarazione (laddove esistente), per un verso, e i motivi di suo – totale o parziale – rigetto (come espressi nel diniego impugnato ovvero, in caso di ricorso avverso il silenzio rifiuto, nelle controdeduzioni di primo grado²²), per l'altro, a delimitare la potenziale latitudine oggettiva del giudicato²³: anche se, facendo discutibile richiamo al potere-dovere sostitutivo di cui il giudice tributario è investito in ragione della natura di impugnazione-merito che caratterizza il processo tributario e sulla scorta di un più o meno condivisibile principio di economicità processuale, la giurisprudenza per un verso e una buona parte della dottrina

¹⁸ Il *caveat* si impone nella misura in cui numerosi sono gli atti impugnabili avanti il giudice tributario che limitano il loro contenuto sul piano accertativo senza al contempo muovere pretese impositive e/o sanzionatorie: si pensi, a titolo meramente esemplificativo, agli atti di classamento ovvero a quelli meramente rettificativi di perdite dichiarate o di crediti IVA come pure agli avvisi di accertamento determinativi di un maggior reddito (in genere societario) destinato poi ad essere imputato per trasparenza a soggetti terzi ai fini del suo assoggettamento ad imposizione.

¹⁹ Rispetto ai quali un rilievo di non poco conto è destinata a spiegare la pronuncia della Cass. SS.UU. sent. 8500/2021 su cui per un primo commento vd. FRANSONI, *Le Sezioni Unite e la decadenza: una sentenza che farà danni*, in *Franconi.it* 2021; INGRAO, *L'intervento della Cassazione a Sezioni Unite n. 8500/2021 sui confini dell'applicazione del termine di decadenza dell'attività impositiva in presenza di oneri pluriennali* in *Giustiziainsieme.it* 2021. In argomento mi permetto di rinviare anche a CASTALDI, *Cass. S.U. 25 marzo 2021 n. 8500 e fattispecie reddituali a efficacia pluriennale. Sulla rilevanza del valore della stabilità dei rapporti e del consolidamento delle fattispecie impositive in materia tributaria*, in *Giustiziainsieme.it*, 2021.

²⁰ A quest'ultimo riguardo venendo il rilievo in specie il disposto di cui all'art. 2 co. 8 ss. d.p.r. 322/1998 e, correlativamente quello di cui all'art. 1 co. 640 lg. 190/2014 in tema di decorrenza dei termini di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e IRAP.

²¹ In argomento da ultimo *ex multis* Cass. 3080/2021 ed ivi ulteriori richiami giurisprudenziali.

²² Vd. Pistolesi, *Il principio di non contestazione nel processo tributario*, in *www.giurisprudenzadelleimposte.it*.

²³ Vd. BASILAVECCHIA, *La cognizione del giudice tributario nelle azioni di rimborso*, in *GT Riv. giur trib.* 2014, 781 ss.

dall'altro sembrano piuttosto restie a delimitare l'oggetto del contendere (e dunque del giudicato) nei termini di cui sopra: escludendo che il contribuente sia limitato dai contenuti motivazionali della propria istanza nella formulazione dei successivi motivi di ricorso come, del pari l'Ufficio, dai motivi addotti nell'atto di diniego espresso nelle proprie facoltà di replica²⁴: addirittura paventando un possibile superamento del principio di corrispondenza tra richiesto e pronunciato ad opera del giudice che, nella prospettazione sposate da talune pronunce²⁵, sembra appunto esserne svincolato²⁶.

Posto dunque che, in via di principio la portata del giudicato sostanziale si ritaglia in ragione delle questioni che per deduzione di parte o per rilievo *ex officio* hanno formato oggetto di cognizione e decisione giudiziale, ne consegue che:

- qualora oggetto di cognizione e decisione giudiziale siano vizi propri dell'atto impugnato in quanto tale e quindi il ricorrente contesti (o si limiti a contestare) le modalità e le forme di sua esternazione/partecipazione seguite dall'Ufficio²⁷ il giudicato di accoglimento che ne dovesse seguire spiegherà efficacia vincolante esclusivamente in termini preclusivi alla reiterazione (laddove possibile) della condotta formale in termini conflittuali rispetto a quanto statuito nella sentenza ad opera della parte che in essa sia risultata soccombente²⁸ laddove, per contro, il giudicato di rigetto quanto alla sussistenza dei vizi formali dell'atto impugnato sarà destinato piuttosto a spiegare effetti preclusivi in merito ai motivi adducibili a sostegno dell'eventuale annullamento in via di autotutela dell'atto di cui sia stata giudizialmente accertata la legittimità formale.

²⁴ Vd. Cass. 1822/2019; Cass. 14620/2018 Cass. 12194/2018 secondo cui all'Amministrazione finanziaria non è limitata nella possibilità di prospettare in giudizio argomentazioni ulteriori a sostegno dei propri assunti rispetto a quelle espone dell'atto di diniego impugnato: sebbene ciò non sia possibile per la prima volta in appello stante la natura schiettamente devolutiva secondo il principio dispositivo che caratterizza siffatto mezzo d'impugnazione anche nel processo tributario.

²⁵ Vd. Cass. sent. 14956/2018.

²⁶ In argomento vd. NUCERA, *Motivazione dell'atto e sindacato giurisdizionale: la "latitudine" della cognizione nelle azioni di rimborso*, in *Rass. trib.* 2019, 402 ss.; ma già BASILAVECCHIA, *La cognizione del giudice tributario nelle azioni di rimborso*, cit.

²⁷ Nel qual caso il ricorso sfociando in una domanda di accertamento di nullità/illegittimità dell'atto impugnato in quanto tale.

²⁸ Diverso il discorso per le sentenze che definiscano il giudizio su questioni meramente processuali o di rito: giacchè secondo un consolidato orientamento dottrinale condiviso dalla giurisprudenza di legittimità il giudicato formatosi in ordine ad un profilo meramente processuale (legittimazione ad agire, competenza, giurisdizione, ecc.) esaurirebbe i suoi effetti all'interno del processo medesimo rimanendo privo di qualsivoglia efficacia esterna.

- che se invece oggetto di cognizione e decisione giudiziale è il modo di essere dell'obbligazione tributaria la pronuncia giudiziale con valenza di giudicato assumerà valenza accertativo/sostitutiva quanto alla configurazione del rapporto impositivo nei limiti circoscritti dalla sua contestazione giudiziale: rimanendo per il resto cristallizzata in ragione della regola preclusiva secondo cui il giudicato copre il dedotto e il deducibile.

Siffatto contenuto accertativo/sostitutivo del giudicato di merito risultando poi suscettibile di spiegare efficacia vincolante e così fare stato tra le parti oltre i confini del giudizio in cui esso giudicato si sia formato (cd. efficacia esterna del giudicato):

- a) con riferimento all'atteggiarsi di rapporti tributari connessi secondo un vincolo di dipendenza rispetto a quello (pregiudiziale) accertato giudizialmente²⁹
- b) con riferimento alle cd. imposte periodiche per quanto attiene all'accertamento giudiziale passato in giudicato che riguardi un evento unico ed unitario comune a più periodi d'imposta e per ciò destinato a durevolmente rilevare con riferimento al corrispondente atteggiarsi delle relative molteplici obbligazioni impositive.³⁰

7.2. Sulla latitudine soggettiva del giudicato tributario

Passando ora a considerare le specificità del giudicato tributario quanto al profilo dei limiti soggettivi di sua operatività, la questione com'è noto concerne segnatamente la possibile riconoscibilità di un'efficacia cd. riflessa o indiretta del giudicato nei confronti di (o meglio contro) terzi titolari di rapporti giuridicamente dipendenti rispetto a quello (pregiudiziale) che ne forma oggetto.

²⁹ Cui si ricollega la previsione di cui all'art. 39 co. 1 *bis* in termini di sospensione del processo sul rapporto tributario dipendente in pendenza del giudizio sul rapporto pregiudiziale: salva ove possibile la riunione delle due cause.

³⁰ In quest'ottica l'efficacia esterna del giudicato è riconnessa a ciò che il contenuto accertativo circa il modo di essere degli elementi costitutivi della fattispecie impositiva come operato dalla sentenza spieghi i suoi effetti vincolanti tra le parti al di là dei confini del procedimento in esito al quale è stata resa in chiave regolativo-prescrittiva: precludendo un nuovo accertamento giudiziale su siffatti elementi laddove essi rilevino quali elementi costitutivi di altre fattispecie impositive tra gli stessi soggetti. Per l'evolversi della riflessione dottrinale e per i correlati correttivi giurisprudenziali intervenuti sull'argomento successivamente a Cass. SS.UU. sent. 13916/2006 vd. di recente – con ampi richiami dottrinali e giurisprudenziali – CORRARO, *L'efficacia ultra litem del giudicato tributario tra vecchi modelli e nuove teorizzazioni: il lungo cammino della Corte di Cassazione nel segno di una costante incertezza sistematica*, in *Dir. prat. trib.* 2020, 2547 ss.

Nel nostro settore, il tema ha riguardato in specie la figura del responsabile d'imposta³¹ e si è tradotto nel chiedersi se e in che misura la definitività di accertamento giudiziale circa il modo di essere del rapporto pregiudiziale intervenuta nei confronti del contribuente, obbligato principale, sia suscettibile di spiegare efficacia nei confronti del coobbligato solidale dipendente in chiave preclusiva alla possibilità per costui di contestare i presupposti generici della sua obbligazione. Quindi con riferimento ad una connessione di rapporti che, dal punto di vista sostanziale, vede concorrere allo schema della pregiudizialità/dipendenza quello della solidarietà.

Orbene, in un contesto siffatto – anche facendo tesoro dei consolidati principi cui è approdata la parallela riflessione processualcivilista condotta sul tema³² – è noto che da tempo la giurisprudenza:

- a) tenuto conto del vincolo di solidarietà che intercorre tra contribuente e responsabile d'imposta (e dunque l'operatività generalizzata della regola dell'art. 1306 c.c. che comporta l'efficacia riflessa solo in *utilibus* – ovvero *secundum eventum litis* – del giudicato altrui, rimessa comunque ad una specifica determinazione volitiva in tal senso del coobbligato),³³
- b) e preso atto della consolidata giurisprudenza della Corte Costituzionale che, negli anni, pur ammettendo come legittimo uno spostamento in avanti del momento di esperibilità del diritto di difesa del coobbligato dipendente a motivo dell'individuazione normativa del primo atto a costui notificabile per la sua chiamata in responsabilità, ha sempre escluso limiti all'esercizio del diritto di difesa da parte di quest'ultimo;
- c) si è orientata a escludere qualsivoglia automatismo quanto a fenomeni di efficacia riflessa del giudicato formatosi sul rapporto pregiudiziale in danno del coobbligato dipendente, in ragione della sua terzietà rispetto al giudizio in cui il giudicato si è formato.

³¹ Richiamiamo perciò qui di seguito nel testo buona parte delle riflessioni che – più diffusamente – abbiamo avuto modo di spiegare *aliunde* ed in specie in CASTALDI, *Sulla figura del responsabile d'imposta*, in *Riv. dir. trib.* 2018, 1 ss.

³² Ricordati da ultimo con rinnovato vigore da PROTO PISANI, *Processo e terzi: brevi note sui limiti soggettivi del giudicato e sul litisconsorzio necessario*, in *Riv. dir. proc.* 2020, 1658 ss.

³³ Comunque, com'è noto, preclusa da un precedente giudicato diretto di segno contrario, non idonea a legittimare richieste di rimborso, non rilevabile d'ufficio, non opponibile per la prima volta in cassazione (salvo il formarsi del giudicato *inter alios* successivamente al radicamento del giudizio in cassazione).

Ed anzi siffatto assetto di principio ha finito col tempo per assurgere a regola conformante con riferimento a tutti i rapporti contrassegnati da vincoli di pregiudizialità/dipendenza l'uno rispetto all'altro a prescindere dalla concorrenza dello schema solidaristico: con una valorizzazione della regola di cui all'art. 1306 c.c. in chiave ricognitiva di principio in termini costituzionalmente orientati.³⁴

Il tutto in chiave di prioritaria salvaguardia, in termini valoriali, delle esigenze di piena tutela del diritto di difesa del terzo a dispetto della speculare esigenza di coordinamento tra le decisioni e di omogenea regolamentazione della disciplina sostanziale dei rapporti controversi, da intendersi in questo contesto recessiva. Il contestuale perseguimento di siffatte contrapposte esigenze venendo piuttosto rimesso al potere dispositivo delle parti nel determinarsi, se del caso, alla configurazione litisconsortile del giudizio (in via originaria, ovvero successiva – per disposta riunione dei separati giudizi o per intervento in causa *ad adiuvandum* del titolare del rapporto dipendente –)³⁵; con la precisazione che la scelta del *simultaneus processus*, rimessa alla libera determinazione delle parti *ab origine*³⁶, una volta effettuata vada preservata, poi, come vincolante nel prosieguo del giudizio dal sistema mettendo capo ad un'ipotesi del litisconsorzio necessario processuale *ex art. 331 cpc* in ragione dei valori sovraindividuali preservati per suo tramite (primo fra tutti, quello di evitare il contrasto logico di giudicati)³⁷.

³⁴ In questi termini da ultimo vd. Cass. ord. 16640/2020 laddove la Suprema Corte riconosce l'efficacia riflessa del giudicato altrui *in utilibus* (ma non già la sua invocabilità in danno) del terzo titolare del rapporto dipendente in un caso in cui difetta lo schema della solidarietà.

³⁵ Ma in argomento, particolarmente rilevanti per le prospettive che – in chiave evolutiva e *de iure condendo* – potrebbero aprire, si rivelano le considerazioni rinvenibili in Cass. sez. III civ. sent. 26 settembre 2016 n. 18782 (in specie par. 2.3.3.) laddove la Suprema Corte ribadita la “non configurabilità dell'abuso processuale per il mancato esercizio di una facoltà, quella delle parti di agire insieme nello stesso processo in ragione della connessione delle domande proposte (art. 103 c.p.c.), osserva altresì che “il ricorso a due distinte azioni determina (...) la possibile diversità delle decisioni in ordine allo stesso evento lesivo” per così concludere come “proprio questi effetti potrebbero suggerire al legislatore di riconsiderare le scelte di fondo effettuate con il codice di procedura in tempi lontani, a Costituzione assente. Allora si potrebbe prevedere che (...) in astratto in tutte le ipotesi di cui all'art. 103 c.p.c., l'esercizio congiunto dell'azione sia obbligatorio, proprio alla luce dei principi del giusto processo invernati nell'art. 111 Cost., come interpretati dalla costante giurisprudenza di legittimità”.

³⁶ *Ex art. 103 c.p.c.* in combinato con l'art. 105 c.p.c. e con l'art. 274 c.p.c. (e per quanto ci riguarda ai sensi degli artt. 14 e 29 d.lgs. 546/1992).

³⁷ In questi termini (nel senso cioè che, in presenza di fattispecie controversie in causa connesse per pregiudizialità dipendenza anche quando contrassegnate da vincoli di solidarietà, il litisconsorzio, facoltativo nell'instaurazione, una volta configuratosi, divenga necessario quanto alla conduzione successiva del giudizio *ex art. 331 c.p.c.*) cfr. già Cass. 19 gennaio 2007 n. 1225, Cass. 24 luglio 2009 n. 17359 Cass. sent. 12 ottobre 2016 n. 20533.

E peraltro, in questi ultimi anni si è venuta registrando una crescente attenzione a favorire una definizione omogenea e un massimo coordinamento possibile delle pronunce di accertamento del modo di essere dei rapporti tributari fra loro (sia soggettivamente che oggettivamente) variamente connessi: non solo in chiave di salvaguardia della celerità ed economicità dei giudizi così da garantire i valori fondanti il giusto processo (fra i quali quello alla stabilità delle decisioni, la funzionalità del processo e l'effettività della tutela giurisdizionale), ma anche, in un'ottica precipuamente tributaria, di piena attuazione del principio di capacità contributiva come diritto alla giusta imposizione.

In un contesto assiologico siffatto si collocano così talune, non certo isolate, pronunce che, in difformità rispetto ai precedenti e già ricordati orientamenti giurisprudenziali, sono pervenute ad affermare il coobbligato solidale dipendente soggetto *tout court* agli effetti riflessi del giudicato formatosi *inter alios* sul rapporto impositivo principale: riconoscendolo, al contempo³⁸, ammesso a spiegare intervento *ad adiuvandum* nel giudizio altrui e dunque messo in grado di partecipare al contraddittorio giudiziale in esito al quale sarà pronunciata la sentenza che inciderà comunque in via riflessa sul modo di essere del rapporto giuridico di cui è titolare³⁹.

Secondo una logica che sembra appunto ricercare, sì, quel (difficile) temperamento tra opposte esigenze di tutela di cui si è appena dato conto sopra ma con un approdo che arreca indubbio pregiudizio per le prospettive di difesa della parte privata.⁴⁰

³⁸ E in termini del tutto innovativi rispetto alla giurisprudenza pregressa, di segno negativo rispetto alla possibilità di esperimento dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario, stante il tenore letterale dell'art. 14 d.lgs. 546/1992 (in argomento mi permetto di rinviare a CASTALDI, *L'intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, in *Rass. trib.* 2010, 1323 ss.).

³⁹ Così Cass. sent. 255/2012. La posizione di apertura all'intervento adesivo dipendente nel processo tributario assunta dalla Corte di Cassazione nella citata sentenza ha prodotto interessanti sviluppi che sono ancora tutti da indagare. In questa sede ci sembra solo il caso di ricordare Cass. 9567/2013 – laddove in un contenzioso tra Agenzia fiscale e fornitore relativo ad addizionali all'imposta di consumo energia elettrica è stato ammesso l'intervento del consumatore ritenuto interessato all'esito del giudizio perché potenzialmente soggetto alla rivalsa, prospettandosene anche la possibile chiamata in causa per evitare vuoti di tutela al fine di stabilire se ha subito o meno la rivalsa da parte del fornitore – nonché Cass. 1677/2014 – laddove in un contenzioso di rimborso dell'IVA indebitamente versata dal cedente, si è riconosciuto al cessionario il diritto ad intervenire in causa *ad adiuvandum* in ragione del suo diritto alla restituzione dell'IVA laddove accertata come indebitamente versata da parte del cedente.

⁴⁰ Ciò a maggior ragione se si considera che la dottrina processualcivile più autorevole, sulla scorta di un'attenta e puntuale disamina dei dati normativi rilevanti in argomento, ha sottolineato come, nelle rare ipotesi in cui il legislatore espressamente assoggetta il terzo, titolare del rapporto dipendente, agli effetti riflessi del giudicato altrui sul rapporto principale, appronta al contempo a sua tutela almeno due diversi strumenti di garanzia: l'uno, preventivo, rappresentato dall'intervento

Si aggiunga che siffatto risultato mal si concilia con la parallela parabola giurisprudenziale che ha interessato le diverse ma limitrofe ipotesi in cui la connessione per pregiudizialità/dipendenza intercorrente tra rapporti soggettivamente distinti è svincolata dallo schema della solidarietà e la tutela del terzo titolare del rapporto dipendente (rispetto ad un giudicato reso *inter alios* sul rapporto principale suscettibile di pregiudicare la sua posizione) riguarda la parte titolare dell'interesse fiscale.⁴¹

Qui infatti si è passati, in un breve volger di tempo, dal considerare il soggetto attivo d'imposta, titolare del rapporto dipendente, come destinato a subire, puramente e semplicemente, l'efficacia riflessa del giudicato formatosi *inter alios* sul rapporto tributario pregiudiziale,⁴² al riconoscere nei suoi confronti la possibilità di spiegare intervento adesivo dipendente nel giudizio avente ad oggetto il rapporto principale dal cui esito costui potrebbe subire pregiudizio⁴³ (con prosecuzione del giudizio secondo le regole di cui all'art. 331 c.p.c. in caso di positivo esperimento dell'intervento), per infine pervenire a sostenere – seppur con riferimento ad una

ad adiuvandum, l'altro, successivo, costituito dall'opposizione di terzo revocatoria: ferma restando la valenza sistematica e di principio che si ritiene debba riservarsi agli artt. 2485, 2859 e 2870 c.c. laddove consentono al terzo titolare del rapporto dipendente soggetto all'efficacia riflessa del giudicato altrui di sottrarsi in ogni caso dimostrando l'ingiustizia della sentenza resa *inter alios* nel giudizio in cui essa gli sia invocata contro.

⁴¹ Rientrano in questo schema segnatamente le controversie tra contribuenti e Comuni in tema di ICI/IMU rispetto alle pregiudiziali controversie catastali che contrappongono il contribuente all'Agenzia delle entrate – Territorio; assetti di interesse in buona misura analoghi possono ravvisarsi in capo alle Regioni con riferimento alle controversie in materia di IRAP che contrappongono giudizialmente contribuenti e Agenzia delle entrate (non è peregrino ricordare a questo proposito che in data 24 gennaio 2017 la Giunta regionale della Toscana ha approvato la delibera di impugnazione davanti alla Corte Costituzionale degli artt. 6 e 6 *ter* della lg. 225/2016 – disciplinanti la cd. rottamazione delle cartelle di Equitalia – perché ritenuti in contrasto con l'autonomia tributaria regionale e suscettibili di generare ingiustificate disparità di trattamento tra le Regioni: e ciò nella misura in cui la normativa nazionale non permette di escludere dal pagamento agevolato delle cartelle di Equitalia i tributi regionali a differenza di quanto invece previsto per le Regioni che si rivolgono a concessionari privati per la riscossione coattiva).

⁴² Esclusa per costui ogni forma di tutela anche declinata in veste di mero intervento *ad adiuvandum*, (stante la lettura rigorosamente letterale originariamente data all'art. 14 d.lgs. 546/1992 dalla Corte di Cassazione) ovvero di esperimento dell'opposizione di terzo di cui all'art. 404 c.p.c. ritenuta mezzo di impugnazione non contemplato nel processo tributario (così Cass. sent. 19.01.2010 n. 675).

⁴³ E ciò, appunto, proprio in ragione della sua riaffermata soggezione all'efficacia riflessa del giudicato altrui che impone una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 14 d.lgs. 546/1992 alla stregua degli artt. 24 e 111 Cost.: così Cass. 255/2012 cit. e, dipoi, Cass. 9567/2013 e Cass. 333/2014 nonché Cass. 20803/2013 che ha riconosciuto ad una Regione la legittimazione ad intervenire nella controversia avente ad oggetto una pretesa IRAP nonostante che la gestione del rapporto tributario sia devoluta integralmente all'Agenzia delle entrate.

specifica tipologia di controversie qual è quella concernente gli accertamenti catastali (in rapporto di pregiudizialità rispetto a quelle, dipendenti, relative agli accertamenti ICI-IMU e riconnessi tributi locali TASI, TARI ecc.)⁴⁴ – la legittimazione, oltre che della parte contribuente, altresì del Comune, titolare del rapporto dipendente, ad impugnare direttamente la rendita catastale attribuita all’immobile dall’Ufficio del Territorio avanti le Commissioni tributarie⁴⁵ riconoscendolo portatore di un interesse giuridicamente qualificato ad agire: laddove la giustificazione di siffatta riconosciuta legittimazione è espressamente individuata nella asserita necessità che la rendita catastale venga accertata in un medesimo, unico giudizio e nel contraddittorio di tutti i potenziali interessati così da salvaguardare i valori fondanti del giusto processo⁴⁶ fra i quali, in particolare, quello all’effettività della tutela giurisdizionale, altrimenti compromessa dalla possibilità di decisioni contrastanti in ordine alla rendita attribuibile ad un medesimo immobile rese nei confronti di soggetti diversi e per giunta provenienti da giudici appartenenti a giurisdizioni diverse⁴⁷.

Con il che ci fermiamo: pur consapevoli della inevitabile sommarietà delle presenti riflessioni.

Eppure già quanto evidenziato è sufficiente a confermare quanto anticipato in apertura del nostro contributo: e cioè che le tematiche sottese al tema di questo nostro breve scritto sono assai più complesse e di ben più ampio respiro rispetto a quanto si potrebbe *prima facie* ritenere: esorbitando dall’orizzonte strettamente processuale in cui si sarebbe portati a ricondurle per involgere questioni di principio e imporre scelte valoriali che investono lo stesso modo di concepire il sistema tributario e la sua funzionalità a realizzare la concorsualità fiscale.

⁴⁴ Vd. Cass. SS.UU. 15203/2015 con commento di CONSOLO, *Sulla legittimazione dei Comuni a impugnare davanti alle Commissioni tributarie gli atti di classamento e di attribuzione delle rendite catastali*, in *Rass. trib.* 2017, 233 ss.).

⁴⁵ Peraltro già in questi termini, seppur solo incidentalmente, Cass. 8845/2010.

⁴⁶ Si evidenzia invero che la “previsione costituzionale di un processo “giusto” impone al giudice nella esegesi delle norme di verificare sempre che l’interpretazione adottata sia necessaria e idonea ad assicurare le garanzie fondamentali in funzione delle quali le norme oggetto di interpretazione sono state poste, evitando che il rispetto di una ermeneutica sottratta alla suddetta imprescindibile verifica si traduca in concreto in uno spreco di tempi e di risorse e comunque in una riduzione o perdita di effettività della tutela giurisdizionale” (Cass. SS.UU. 15203/2015).

⁴⁷ Giacchè “diversamente opinando occorrerebbe ritenere che (...) mentre il contribuente può impugnare la rendita catastale ricorrendo al giudice tributario, il Comune deve invece rivolgersi al giudice amministrativo, con l’effetto di dilapidare un bene prezioso come la giurisdizione (se della medesima questione debbono conoscere due diversi giudici) ma soprattutto con l’effetto di compromettere la certezza e la stabilità delle situazioni giuridiche nonché la stessa funzionalità del processo, valori che verrebbero tutti inevitabilmente frustrati dalla possibilità che sulla medesima questione intervengano decisioni contrastanti” (Cass. SS.UU. 15203/2015).