

INTRODUZIONE ALLO STUDIO DEL DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO DA PARTE DI FRANCESCO CARNELUTTI

VINCENZO DELLI PRISCOLI *

Abstract: Carnelutti è stato un precursore del diritto processuale tributario, rilevandone le sue peculiarità e auspicando una giurisdizionalizzazione della materia tributaria, prima dell'avvento della Costituzione repubblicana del 1948, prima della epocale riforma fiscale dei primi anni '70 e prima dell'introduzione del D.Lgs. n. 546/1992 recante le norme sul processo tributario. Concetti come i confini della giurisdizione tributaria e ordinaria, il contraddittorio preventivo, la riscossione dei tributi sono attuali e oggetto di approfondimenti da parte della dottrina, oltre che della giurisprudenza nazionale ed europea. E poi c'è una considerazione valida ancora oggi, ossia la necessaria collaborazione di giuristi ed economisti nello studio del diritto tributario, apportando ognuno il proprio metodo, tanto è vero è una materia che si studia sia nei corsi di laurea di Giurisprudenza che in quelli di Economia.

Keywords: diritto tributario – diritto processuale tributario – Carnelutti – giurisdizione tributaria

Abstract: Carnelutti was a forerunner of tax procedural law, noting its peculiarities and hoping for a jurisdictionalization of tax matters, before the advent of the Republican Constitution of 1948, before the epochal tax reform of the early 1970s and before the introduction of Legislative Decree no. 546/1992 containing the rules on tax proceedings. Concepts as the boundaries of tax and ordinary jurisdiction, the preventive adversarial proceedings, the tax collection are current and the subject of in-depth study by doctrine, as well as national and European jurisprudence. And then there is a consideration that is still valid today, namely the necessary collaboration of jurists and economists in the study of tax law, each contributing their own method, so much so that it is a subject that is studied both in law and economics degree courses.

Keywords: Tax law – Tax procedural law – Carnelutti – tax jurisdiction – tax phenomenon

* Vincenzo Delli Priscoli, Dottorando di ricerca in Diritto tributario, Università Mercatorum. Email: vincenzo.dellipriscoli@studenti.unimercatorum.it

1. Premessa

Francesco Carnelutti non può essere considerato esclusivamente un esperto di diritto processuale civile, ma va riconosciuto come un intellettuale di altissimo livello che ha affrontato molteplici discipline con straordinaria competenza¹. Si tratta una figura di spicco nel panorama giuridico e accademico italiano, distinguendosi non solo per il suo contributo teorico, ma anche per la sua intensa attività pratica, annoverato tra i più grandi oratori della storia, nonché tra gli avvocati più celebri del suo tempo.

Il suo pensiero giuridico risulta tutt'oggi ancora attuale. Secondo Carnelutti, la conoscenza del diritto non deve essere riservata solamente a coloro che operano professionalmente in tale mondo, ma deve far parte della cultura generale di ogni cittadino, affinché ciascuno possa orientarsi consapevolmente nelle scelte quotidiane². In particolare, laddove il senso comune o la coscienza individuale non siano sufficienti a evitare comportamenti dannosi per sé, per la collettività o per l'ambiente, il diritto assume un ruolo essenziale, poiché mira a prevenire azioni gravemente lesive del bene comune e a incentivare condotte utili alla società.

Il diritto, dunque, diventa uno strumento educativo per formare individui responsabili, consapevoli e partecipi alla costruzione di un'etica collettiva condivisa³.

2. Carattere giuridico del fenomeno tributario

Nel suo studio *Introduzione allo studio del diritto processuale tributario*⁴ Carnelutti dimostra la possibilità di creare una scienza autonoma del diritto tributario utilizzando gli strumenti del diritto processuale.

Il diritto finanziario esiste accanto all'economia e alla politica, e nessuno può contestarne l'autonomia. Tuttavia, Carnelutti ritiene che gli studiosi delle diverse discipline debbano rinunciare a ogni pretesa di esclusività e collaborare per una comprensione più completa del fenomeno⁵.

Carnelutti riconosce che la scienza finanziaria non possa essere ad appannaggio esclusivo di una sola disciplina, ma necessita della collaborazione tra economisti, giuristi e politologi. Pur ammettendo che l'ideale sarebbe un approccio integrato da parte di ogni studioso, egli evidenzia la difficoltà di raggiungere tale livello di competenza

¹ Per un approfondimento si veda F. Recanati, 2023, 466 ss.

² Cfr. F. Carnelutti, 1954.

³ Cfr. F. Carnelutti, 1953.

⁴ Studio pubblicato per la prima volta nella Rivista di diritto processuale civile, 1932, I, 105 e ss.

⁵ Analogamente, anche lo studio del reato ha visto la partecipazione di esperti di diverse discipline – antropologi, psicologi, sociologi, giuristi – che inizialmente hanno cercato di escludersi a vicenda, prima di riconoscere il valore di un approccio multidisciplinare. Anche per esempio il reato è un poliedro, al cui studio possono collaborare l'antropologo, il patologo, lo psicologo, il sociologo, il politico, il giurista.

multidisciplinare. Perciò, l'ideale sarebbe che ciascuna categoria di studiosi approfondisca il fenomeno finanziario dal proprio punto di vista, evitando pretese di esclusività e promuovendo invece la collaborazione per una comprensione più completa. L'economista e il giurista devono rimanere fedeli alle proprie discipline nello studio della scienza finanziaria, la collaborazione tra loro è utile per suggerire problemi e prospettive, ma non per mescolare metodi e strumenti. D'altronde il carattere giuridico del fenomeno tributario è evidente, poiché il diritto nasce per regolare i conflitti di interesse, e la fiscalità è un ambito in cui tale conflitto è chiaramente visibile⁶.

Carnelutti introduce concetti giuridici fondamentali, come il conflitto di interessi⁷, l'obbligo, la pretesa e la giurisdizione, ordinando la materia tributaria in una struttura razionale⁸. Invero Carnelutti esamina il fenomeno tributario che intende come una sottocategoria del fenomeno finanziario, i cui elementi essenziali sono i bisogni pubblici e i beni necessari per soddisfarli, e uno dei modi con cui lo Stato si procura tali beni è la imposizione del tributo.

La fiscalità si inserisce, quindi, nel più ampio dibattito sulla regolazione giuridica dei conflitti tra interesse pubblico e privato. Pertanto, se si negasse la natura giuridica del fenomeno finanziario, si metterebbe in discussione non solo il diritto finanziario, ma l'intero diritto pubblico⁹.

a. La lite tributaria

Il diritto tributario si compone di norme che disciplinano sia l'imposizione dei tributi sia il loro accertamento e la loro riscossione.

Le norme tributarie, come tutte le norme giuridiche, stabiliscono obblighi astratti, che diventano concreti nel momento in cui un soggetto riconosce di essere obbligato e

⁶ Carnelutti afferma che lo Stato mira a ottenere il massimo dai contribuenti, mentre questi cercano di versare il meno possibile, pertanto questo contrasto deve essere regolato attraverso il diritto, evitando che sia lasciato alla violenza o all'arbitrio. Dunque, anche nel caso in cui si riconoscesse la prevalenza dell'interesse statale, il fenomeno resterebbe comunque giuridico.

⁷ Lo Stato (o, in genere, l'ente pubblico) ha interesse a prendere al cittadino quanti più beni sia possibile e il cittadino a dargliene quanti possa di meno. Se non temessi di essere frainteso, oserei dire che il conflitto qui appartiene alla stessa categoria di quello in cui si contrappongono il ladro e il proprietario. Anche questo conflitto deve essere composto, se la società degli uomini ha da essere regolata nello Stato.

⁸ L'Autore auspica che giuristi esperti, provenienti dal diritto privato e pubblico, si dedichino allo studio del diritto tributario, contribuendo a renderlo una disciplina autonoma e degna di insegnamento accademico.

⁹ Inoltre per Carnelutti il fenomeno finanziario è anche un fenomeno politico, perché riguarda l'aggregazione degli uomini nello Stato. Non vi è alcuna contraddizione tra chi considera il fenomeno finanziario come *sub specie* della economia e chi lo studia sotto il profilo della politica, poiché si tratta di due lati dello stesso poliedro, le due categorie non sono situate sul medesimo piano, pertanto ci sono notevoli interferenze tra di loro.

decide di adempiere. Tuttavia, possono verificarsi resistenze, sotto forma di contestazione o di inadempienza, dando origine a controversie fiscali¹⁰.

Come tutte le norme giuridiche, anche le norme materiali tributarie sono comandi astratti, dunque ipotetici. Ciò vuol dire che esse sono destinate ad agire attraverso l'intelligenza e la volontà dell'obbligato, il quale, prima di tutto, verificando la coincidenza tra il fatto e la fattispecie, deve riconoscersi obbligato, quindi deve obbedire.

Carnelutti rileva che non è raro che tale comando giuridico trovi un intoppo specialmente quando il fatto costitutivo dell'obbligo sia di tale portata che non ne riesce facile la conoscenza al titolare del diritto. Questa è una ipotesi, che si avvera frequentemente in ambito tributario, dove i fatti costitutivi del rapporto tributario non solo non avvengono sotto gli occhi degli organi dello Stato, ma si nascondono a questi con ogni cura. Sicuramente una delle forme più evidenti di questo fenomeno, che l'Autore definisce «inerzia tributaria»¹¹, è quel contegno doloso del contribuente che prende il nome di evasione fiscale.

Invero, la conoscenza della nascita del rapporto giuridico tributario che determina la pretesa tributaria è una condizione necessaria affinché quel rapporto si attui, ma non è altresì condizione sufficiente. Se, infatti, alla pretesa dello Stato corrisponde l'acquiescenza del contribuente, ecco che la condizione sufficiente si verifica; ma accanto alle ipotesi della pretesa soddisfatta si deve tener conto anche della pretesa contestata e della pretesa insoddisfatta: la prima impedisce l'attuazione del rapporto nella sua prima fase (intellettiva), l'altra nella seconda fase, che è quella volitiva.

Pertanto, dopo l'inerzia giuridica, una seconda causa di paralisi del comando e del rapporto, è rappresentata dalla lite. Carnelutti descrive la lite tributaria come il momento in cui contro la pretesa dello Stato alla percezione del tributo si oppone la resistenza del cittadino, nella forma della contestazione o, comunque, della disobbedienza¹². L'Autore aggiunge che, nel campo tributario, la lite è un fenomeno di particolare frequenza e gravità. La frequenza è dovuta alla scarsa sensibilità del cittadino quanto ai vantaggi che gli derivano dalla prestazione del tributo, mentre la gravità si riferisce all'urgenza dei pubblici bisogni e della disponibilità dei beni per soddisfarli, in quanto lo Stato è,

¹⁰ Carnelutti riconosce che le liti tributarie sono particolarmente frequenti, perché il contribuente tende a non riconoscere il beneficio diretto della tassazione e cerca spesso di sottrarsi all'imposta. Al tempo stesso, per lo Stato, che dipende dalle entrate fiscali, è essenziale riscuotere tempestivamente i tributi.

¹¹ Non vi è inerzia giuridica quando il soggetto del diritto, consapevole della sua esistenza, non intende farlo valere; questa è al contrario attività volitiva del titolare del diritto il quale, consistendo anzitutto nella libertà di far agire la tutela, si esercita anche con l'astensione.

¹² Sul rapporto tra «precetto e sanzione» nel diritto, si veda F. Carnelutti, *Il valore della sanzione nel diritto*, in Id., *Discorsi intorno al diritto*, III, cit., 73-85, la dura critica che Carnelutti muove a Enrico Allorio, dopo aver letto sulla Rivista di diritto civile il testo della prima di tre conferenze tenute da Allorio alla Facoltà giuridica di Catania (E. Allorio, 1955), dove lo stesso dichiarava che «è norma giuridica ogni giudizio su comportamenti umani; e costituisce diritto oggettivo ogni sistema di giudizi su tali comportamenti» (Ivi, 258).

tipicamente, un creditore che non può aspettare¹³. Se l'ordine giuridico non potesse disporre dei mezzi necessari a combattere questi due mali che lo minacciano, quali l'inerzia e la lite, il suo compito non sarebbe adempiuto che a metà.

Alla prevenzione della lite si provvede con l'imposizione allo Stato di determinati obblighi e con l'attribuzione al contribuente di determinati diritti rivolti ad assicurare la giustizia nella applicazione delle leggi tributarie, cosicché quanto più diminuisce il numero delle pretese infondate, tanto più si affievolisce il pericolo della lite.

Sotto quest'aspetto Carnelutti individua nel diritto del cittadino al contraddittorio¹⁴ già nella fase di applicazione della norma tributaria l'istituto principale per diminuire il rischio di una lite, anticipando di circa 70 anni un principio¹⁵ contenuto nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea¹⁶.

Infine, poiché la prevenzione della lite è un risultato che non può essere totalmente garantito al cento per cento e, dall'altra parte, lo Stato o, in genere, l'ente pubblico creditore del tributo, in ragione della indifferibilità dei pubblici bisogni è, tipicamente, un creditore che non può aspettare, si cerca almeno per certe categorie di tributi di eliminare o quanto meno di ridurre il rischio del contribuente che non paga, attraverso il trasferimento del rischio medesimo su un soggetto diverso¹⁷, il quale lo assume verso un determinato compenso *a forfait*.

Tuttavia, se nonostante ogni cura data alla sua prevenzione, la lite si manifesta, bisogna che sia eliminata, pertanto al metodo preventivo si sostituisce il metodo curativo.

Il mezzo per eliminare la lite è il processo. Su questo punto Carnelutti sottolinea che se per la composizione della lite tributaria il processo fosse come quello che si svolge per una lite comune, allora il fenomeno tributario sarebbe governato dal diritto processuale comune. Invero l'Autore ritiene che i caratteri particolari del fenomeno tributario determinino una disciplina particolare del processo, dunque la lite tributaria è una fattispecie differenziata dalla lite comune che richiede l'applicazione delle norme del diritto tributario processuale¹⁸. Per Carnelutti quella del diritto tributario processuale è

¹³ È in fondo soprattutto per questo carattere dell'interesse dello Stato che F. Geny, pure riprovando la tesi eccessiva della autonomia del diritto fiscale, gli riconosce ciò che egli chiama il particolarismo, si veda F. Geny 1931, 791 ss.

¹⁴ A decorrere dal 18 gennaio 2024, per effetto dell'art. 6-bis della l. n. 212/2000, è stato introdotto il «*principio del contraddittorio*», cioè è previsto l'obbligo del contraddittorio tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente per tutti gli atti autonomamente impugnabili.

¹⁵ Il diritto di ogni individuo ad essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio.

¹⁶ Proclamata una prima volta a Nizza nel dicembre del 2000 e poi anche a Strasburgo nel dicembre del 2007.

¹⁷ L'esattore mediante il quale lo Stato o, in genere, l'ente pubblico provvede alla riscossione delle imposte dirette a suo favore.

¹⁸ La più precisa distinzione tra il diritto tributario formale e il diritto tributario processuale, è chiaro come si debba fondare su quella distinzione tra applicazione, adempimento, accertamento e attuazione della norma giuridica, che costituisce uno dei capisaldi della teoria generale del diritto. La disciplina dell'applicazione e dell'adempimento della norma tributaria costituisce l'oggetto del diritto tributario formale mentre l'accertamento e l'attuazione rientrano nell'oggetto del diritto tributario processuale.

una zona promiscua che deve essere coltivata dal cultore del diritto tributario come dal processualista, perché rappresenta una interferenza dei due territori del diritto tributario e del diritto processuale.

b. La giurisdizione tributaria

Il processo tributario, come ogni altro processo, può essere di cognizione¹⁹ (quando si discute la legittimità dell'imposizione) o di esecuzione²⁰ (quando si procede alla riscossione forzata). Queste due forme rispondono sostanzialmente ai due tipi di lite, alla cui composizione ciascuna di esse è rivolta: lite da pretesa contestata e lite da pretesa insoddisfatta. La dottrina processualistica spesso tende a separare queste due fasi, mettendo in rilievo l'indipendenza del processo esecutivo, il quale non appare come una specie di continuazione del processo di cognizione, mentre può svolgersi prima o senza di questo.

Carnelutti rileva che nella materia tributaria è perfino invertita la *consecutio temporum* dei due processi; per quanto possa apparire paradossale, è vero che nel campo tributario il processo esecutivo precede il processo di cognizione. Nel processo tributario si confrontano lo Stato, con la veste di creditore, e il contribuente, con la veste di debitore. Ora se si tiene conto della particolare natura del credito in ragione della indifferibilità del soddisfacimento dei pubblici bisogni, si capisce perché, nel campo tributario, possa essere spinta al massimo grado quella tendenza alla tutela del creditore, alla quale si deve appunto il progressivo distacco del processo di esecuzione dal processo di cognizione ottenuto mediante il progressivo allargamento del titolo esecutivo. In questo senso opera non solo l'urgenza della riscossione del tributo, in vista della quale lo Stato appare come un creditore particolarmente degno di tutela, ma altresì il complesso delle misure dirette a ottenere da parte dello Stato il massimo livello di giustizia nell'applicazione della legge. Fino a che la tendenza alla tutela del creditore del tributo si manifesta soltanto agevolando la costituzione del titolo esecutivo si accentua bensì la scissione del processo di esecuzione dal processo di cognizione, ma non se ne inverte necessariamente la *consecutio*.

Quanto al processo di cognizione, l'Autore consiglia di fermare prima di tutto l'attenzione sul problema della giurisdizione tributaria²¹. Senza dubbio la giurisdizione per

¹⁹ Per un approfondimento sul tema si veda F.P. Luiso, 2011.

²⁰ Cfr. F.P. Luiso, 2011.

²¹ Tema molto attuale in quanto con l'ordinanza n. 4227 del 10 febbraio 2023, le Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione hanno affermato la giurisdizione del giudice tributario relativamente a tutte le cartelle recanti crediti di natura tributaria. Le Sezioni Unite hanno osservato che appartiene alla cognizione del giudice tributario quella sui fatti incidenti sulla pretesa fiscale verificatisi fino alla notifica della cartella di pagamento, ovvero fino al pignoramento, in caso di notifica invalida della stessa, rimanendo, invece, devoluta al giudice ordinario la cognizione sulle questioni inerenti alla legittimità formale del pignoramento, a prescindere dalla notifica della cartella, nonché la cognizione con riferimento ai fatti incidenti sulla pretesa fiscale verificatisi dopo la notifica della cartella (effettivamente e validamente eseguita) e comunque una

la composizione delle liti in tema di tributi spetta in linea di principio ai giudici ordinari. La legge sul contenzioso amministrativo del 1865, all'articolo 6, stabilisce che alcune materie, come le questioni relative all'estimo catastale e alla ripartizione delle quote, non rientrano nella competenza della giurisdizione ordinaria. Lo stesso vale per le controversie riguardanti la semplice valutazione dell'imposta sulla ricchezza mobile, così come per l'imposta e la sovrimposta sui profitti di guerra, per l'imposta sui redditi dei dirigenti e procuratori delle società commerciali e degli amministratori delle società per azioni.

Queste limitazioni ed esclusioni pongono il problema della giurisdizione tributaria speciale. Se si tratta solo di una restrizione, resta il dubbio se ciò implichi il trasferimento della giurisdizione a un altro organo oppure se significhi che lo Stato ha un potere discrezionale, non sottoposto a controllo giurisdizionale. Tuttavia, nel caso di esclusione totale della giurisdizione ordinaria, questa spiegazione si scontra con il principio secondo cui le norme giuridiche vincolano lo Stato a determinati criteri, limitandone la discrezionalità.

L'Autore, quindi, ritiene che occorre capire fino a che punto la restrizione della giurisdizione ordinaria corrisponda a un'esclusione del controllo del giudice e quando, invece, si configuri un vero e proprio trasferimento della giurisdizione a organi speciali. In tal caso, gli organi finanziari incaricati di applicare le norme tributarie non si limitano più a prevenire le controversie, ma assumono anche il compito di risolverle. Questa evoluzione diventa evidente man mano che gli organi di controllo, per garantire una maggiore equità nelle decisioni amministrative, si distaccano dall'amministrazione attiva e acquisiscono imparzialità. Così, progressivamente, da semplici organi dell'amministrazione, si trasformano in veri e propri giudici.

3. Considerazioni conclusive

L'opera di Francesco Carnelutti sul diritto processuale tributario rappresenta un contributo fondamentale allo studio del processo tributario in Italia. Carnelutti ha sviluppato una visione sistematica del diritto processuale, analizzando le peculiarità del contenzioso tributario rispetto agli altri rami del processo civile e amministrativo, partendo dall'idea che il processo tributario non sia una semplice estensione del processo

volta che l'esecuzione tributaria sia stata avviata. Tale pronuncia ha chiarito, proprio con riferimento all'ipotesi di deduzione della prescrizione, che se essa si assume verificata perché la notifica della cartella o dell'intimazione mancò, fu nulla o fu eseguita in modo inesistente e, quindi, non si poté verificare un effetto interruttivo del corso della prescrizione, il preteso fatto estintivo «prescrizione» suppone, per essere apprezzato, l'accertamento di detti vizi della notifica e, dunque, si risolve in una censura il cui esame risulta riservato alla giurisdizione tributaria tramite l'impugnazione della cartella o dell'intimazione, in quanto conosciute per il tramite ed in forza dell'atto esecutivo che ne rivela l'esistenza.

civile, ma un sistema con regole proprie, che rispecchiano la particolare relazione tra fisco e contribuente²².

Il contenzioso fiscale, infatti, si basa su un rapporto di tipo autoritativo, dove l'Amministrazione finanziaria ha il potere di accertare e riscuotere i tributi, mentre il contribuente può contestare tali decisioni davanti agli organi giurisdizionali competenti. Secondo Carnelutti, il processo tributario presenta elementi di diritto pubblico e privato. Da un lato, ha una dimensione pubblicistica, poiché coinvolge un'autorità amministrativa; dall'altro, conserva alcune caratteristiche del processo civile, come la necessità di un contraddittorio tra le parti. Tuttavia, il giurista sottolinea come il processo tributario non possa essere considerato una semplice controversia tra due soggetti privati, bensì un giudizio volto a garantire il corretto accertamento del tributo.

Un altro aspetto centrale nell'analisi di Carnelutti è il ruolo del giudice tributario. Egli non è solo un arbitro tra le parti, ma svolge una funzione di garanzia nell'accertamento del tributo. Per questo motivo, la sua attività è vincolata sia alle norme processuali che ai principi generali del diritto, tra cui il principio di imparzialità e il diritto di difesa del contribuente. Carnelutti evidenzia come il processo tributario non abbia solo una funzione formale di risoluzione delle controversie, ma anche un'importante funzione sostanziale, ossia garantire che il prelievo fiscale avvenga secondo principi di equità e legalità. In questo senso, il processo tributario è un mezzo di tutela per il cittadino contro eventuali abusi dell'Amministrazione finanziaria.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

ALLORIO Enrico, 1955, «La pluralità degli ordinamenti giuridici e l'accertamento giudiziale». In *Riv. dir. civ.*, 247 e ss.

CARNELUTTI Francesco, 1932, «Introduzione allo studio del diritto processuale tributario». In *Rivista di diritto processuale civile*, I, 105 e ss.

CARNELUTTI Francesco, 1937, «Scienza del diritto». In *Id.*, *Discorsi intorno al diritto*, II. Cedam, Padova.

CARNELUTTI Francesco, 1940, *Teoria generale del diritto*. Soc. ed. Foro Italiano, Roma.

CARNELUTTI Francesco, 1943, *Introduzione allo studio del diritto*. Soc. ed. Foro Italiano, Roma.

²² F. Carnelutti, 1937.

CARNELUTTI Francesco, 1953, «Esistenzialismo giuridico». In Id., *Discorsi intorno al diritto*, II. Cedam, Padova.

CARNELUTTI Francesco, 1963, *Come nasce il Diritto*. Eri, Torino.

CARNELUTTI Francesco, 1954, *Come si fa un processo*. Eri, Torino.

GENY Francois, 1931, «Il particolarismo del diritto fiscale». In *Rivista trimestrale di diritto civile*, 791 ss.

LUISO Francesco Paolo, 2011, *Diritto processuale civile vol. 2 - Il processo di cognizione*. Giuffrè, Milano.

LUISO Francesco Paolo, 2011, *Diritto processuale civile vol. 3 - Il processo esecutivo*. Giuffrè, Milano.

RECANATI Francesco, 2023, «Francesco Carnelutti. Per un'introduzione al mondo del diritto». In *L'Ircocervo*, n. 1, 466 ss.