

# Il ruolo del giudice nell'interpretazione della legge nel processo tributario

SOMMARIO: 1. Cenni introduttivi. – 2. Il (crescente) ruolo dei precedenti giurisprudenziali nel nostro sistema processuale. – 2.1. Segue: il contributo del legislatore. – 3. Precedenti giurisprudenziali e processo tributario. – 4. I rinvii di cui agli artt. 363-*bis* e 384 c.p.c. e la portata delle pronunce della Corte di cassazione. – 5. Il giudicato quale possibile limite all'attività interpretativa del giudice tributario. – 6. Considerazioni conclusive.

## 1. Cenni introduttivi

Il presente contributo si propone di affrontare il tema dell'interpretazione della legge da parte del giudice tributario, soffermandosi sul (crescente) ruolo rivestito dai precedenti giurisprudenziali<sup>1</sup>, i quali, da un lato, rappresentano uno strumento ausiliario nell'esercizio dell'attività interpretativa del giudice, e, dall'altro, ne limitano l'autonomia qualora la stessa attività sia già stata esercitata da un

---

<sup>1</sup> Sul valore del precedente giudiziale nel nostro ordinamento giuridico, si vedano, tra i tanti, F. GALGANO, *L'interpretazione del precedente giudiziario*, in *Contr. Impr.*, 1985, 3, p. 701 ss.; ID., *La giurisprudenza ars inveniendi e ars combinatoria*, ivi, 2007, p. 77 ss.; G. VISINTINI (a cura di), *La giurisprudenza per massime e il valore del precedente*, Padova, 1988; G. GORLA, *Precedente giudiziale*, in *Enc. giur. Treccani*, Vol. XXIII, 1990; M. TARUFFO, *Dimensioni del precedente giudiziario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1994, p. 411 ss.; ID., *Precedente e giurisprudenza*, Napoli, 2007; ID., *Aspetti del precedente giudiziale*, in *Criminalia*, 2014, p. 37 ss.; M. BIN, *Il precedente giudiziario. Valore e interpretazione*, Padova, 1995; U. MATTEI, *Precedente giudiziario e stare decisis*, in *Dig. disc. priv. Sez. civ.*, Vol. XIV, 1996, p. 148 ss.; V. MARINELLI, *Precedente giudiziario*, in *Enc. dir.*, Agg. VI, 2002, p. 871 ss.; P. CHIASSONI, *Il precedente giudiziale: tre esercizi di disincanto*, in P. COMANDUCCI, R. GUASTINI (a cura di), *Analisi e diritto 2004. Ricerche di giurisprudenza analitica*, Torino, 2004, p. 75 ss.; F. SAITTA, *Valore del precedente giudiziale e certezza del diritto nel processo amministrativo del terzo millennio*, in *Dir. amm.*, 2005, 3, p. 585 ss.; R. RODORF, *Stare decisis: osservazioni sul valore del precedente giudiziario nell'ordinamento italiano*, in *Foro it.*, V, 2006, p. 279 ss.; ID., *Lo studio del precedente giudiziario e la funzione delle riviste giuridiche*, in D. DALFINO (a cura di), *Scritti dedicati a Maurizio Converso*, Roma, 2016, p. 533 ss.; ID., *Magistratura Giustizia Società*, Bari 2020; G. CANZIO, *Nomofilachia, valore del precedente e struttura della motivazione*, in *Foro it.*, 2012, p. 305 ss.; ID., *Nomofilachia e diritto giurisprudenziale*, in *Contr. impr.*, 2017, p. 364 ss.; M. BARBERIS, *Contro il creazionismo giuridico: il precedente giudiziale fra storia e teoria*, in *Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*, 2015, 1, p. 67 ss.; G. ALPA, *La regola del precedente e i suoi "falsi amici"*, in *Contr. impr.*, 2017, p. 1073 ss.; A. DE SIANO, *Precedente giudiziario e decisione della P.A.*, Napoli, 2018, spec. p. 101 ss.; L. PASSANANTE, *Il precedente impossibile. Contributo allo studio del diritto giurisprudenziale nel processo civile*, Torino, 2018; S. SICA, *Il valore del precedente: attuale dimensione del diritto "vivente"*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), 26 settembre 2018; E. RECCIA, *Il valore del precedente e il carattere vincolante delle pronunce delle Sezioni unite*, Torino, 2020.

altro giudice. Saranno, altresì, esaminati i limiti che possono derivare dall'applicazione di taluni istituti processuali, quali i rinvii di cui agli artt. 363-*bis* e 384, comma 2, c.p.c. e il giudicato.

Ciò sarà fatto ponendo a confronto il diritto processuale tributario con altre branche del diritto processuale, al fine di far emergere elementi di comunanza e di differenza, nonché di valutare la possibilità che a talune teorie elaborate relativamente a determinati modelli processuali sia attribuita rilevanza anche con riferimento a processi differenti.

Tale operazione è resa possibile dal fatto che, pur essendo il diritto processuale tributario dotato di regole proprie e di una sua autonomia<sup>2</sup>, è possibile rinvenire affinità sia tra il processo tributario e quello amministrativo<sup>3</sup>, sia tra il processo tributario e quello civile<sup>4</sup>. A ciò si aggiunga che il diritto processuale tributario utilizza spesso categorie e istituti che, pur trovando la loro disciplina in norme (formalmente) processualcivilistiche, non appartengono tanto al diritto processuale civile, quanto piuttosto al diritto processuale comune. Ne consegue che, in assenza di disposizioni specifiche e nella misura in cui ciò sia compatibile con le peculiarità del processo tributario<sup>5</sup>, in esso potranno trovare applicazione analogica talune delle disposizioni contenute nel codice di procedura civile (cui gli artt. 1, comma 2, e 49 del D.Lgs. 546/1992 fanno, peraltro, espresso rinvio) e nel codice civile<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> Sull'autonomia del diritto tributario, si vedano S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992; M. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998. Più di recente, S. CIPOLLINA, *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, 2, p. 163 ss.; F. PAPARELLA, *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 6, p. 587 ss.; A. FEDELE, *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento nell'interpretazione, "costruzione" ed attuazione delle nozioni e delle categorie tributarie*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2025, 2, p. 323 ss.; F. FARRI, *La specialità del diritto tributario rispetto al diritto amministrativo generale nella prospettiva dei rapporti tra Statuto dei diritti del contribuente e legge generale sul procedimento amministrativo*, in P. PISTONE (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente come strumento di attuazione dei principi costituzionali ed europei in materia tributaria*, Torino, 2025, p. 157 ss.

<sup>3</sup> Sul fatto che il processo tributario presenti affinità con il processo amministrativo, fra gli altri, G. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Padova, 1984, p. 241 ss.; F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, p. 67 ss. Sul tema si vedano anche E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, *passim*; C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, *passim*, nei quali si ritiene – conformemente a quanto rilevato da F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 238 – che “la giurisdizione tributaria [sia] configurata come una giurisdizione d'annullamento, e pertanto inquadrata nello schema del processo amministrativo”. Più di recente, M. RAMAJOLI, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, p. 357 ss.

<sup>4</sup> Sul tema, per tutti, F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 67 ss.

<sup>5</sup> In tal senso, seppur relativamente a tematiche sostanziali, ma con ragionamento estendibile anche ad argomenti processuali, M. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., pp. 155-157

<sup>6</sup> Sull'applicabilità al diritto tributario delle disposizioni processuali civili, quali norme di diritto comune, si vedano le considerazioni formulate da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 45 ss.,

La comune matrice che lega il diritto processuale tributario ad altre branche del diritto processuale riguarda altresì principi che, pur non sempre esplicitati nel dato legislativo, costituiscono espressione dei valori costituzionali e della nostra tradizione giuridica. Tra questi vi è l'inapplicabilità del principio dello *stare decisis*, tipico dei sistemi di *common law*, essendo i giudici soggetti solo alla legge, come previsto dall'art. 111 Cost. Ne discende che – fatti salvi i vincoli derivanti dalla cosa giudicata, i quali, come si dirà brevemente nel prosieguo, operano tuttavia su un piano distinto – l'attività interpretativa delle norme giuridiche compiuta dal giudice (ivi compreso quello tributario) non può di regola costituire limite all'analogia attività esercitata da un altro giudice.

Nel corso del presente lavoro si intende esaminare brevemente la possibilità che la portata di tali principi, pur tuttora validi, stia progressivamente subendo un ridimensionamento, attraverso

---

secondo il quale “la nozione del diritto processuale comune trae origine da un rilievo positivo: quello dell'esistenza di problemi e d'esigenze pratiche che, inerenti alla funzione stessa della giustizia, [...] si pongono e reclamano soluzione in ogni tipo di processo. Ora taluni problemi hanno siffatto carattere di generalità, che essi trascendono la particolare essenza del processo civile, del processo amministrativo, del processo penale, e si pongono veramente come questioni comuni a tutte queste specie di processo”. Sebbene, secondo l'Autore, il concetto di diritto processuale comune difficilmente potrebbe comportare l'applicazione analogica di norme dall'uno all'altro processo, tale difficoltà non sarebbe riscontrabile nel rapporto tra processo civile e processo amministrativo (e così tra processo civile e processo tributario). La legge processuale civile dimostra, infatti, “un'individualità meno marcata, e quindi una maggior forza espansiva; perciò con gli elementi tratti da essa, non dalla legge processuale penale, il diritto processuale amministrativo e tributario colmano le loro lacune. [...] Questo principio dell'integrazione del diritto processuale tributario mediante le norme del diritto processuale civile non contrasta punto con l'autonomia del processo tributario, cui si vede anzi tener fermo. Il diritto processuale tributario ha, come s'è detto, suoi principi e una sua propria fisionomia: ma le leggi processuali tributarie non hanno compiutamente regolato tutti i problemi processuali”, con la conseguenza che “il richiamo analogico alle legge processuale civile, per colmare le deficienze di quelle leggi processuali speciali, deve intendersi come rinvio non al diritto processuale civile in quanto tale, ma a quel diritto processuale comune, i cui principi, per ragioni contingenti, han trovato espressione nella legge scritta del processo civile, prima e a preferenza che nelle leggi del processo tributario o amministrativo”.

Sul tema, si vedano, inoltre, A. CHIZZINI, *I rapporti fra codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1998, p. 3 ss., spec. p. 9; F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 67 ss., secondo cui le norme del processo civile opererebbero nel processo tributario attraverso l'analogia *iuris* non l'analogia *legis* e ciò perché sotto il profilo strutturale, il processo tributario presenta affinità con il processo amministrativo e non con il processo civile per cui le norme di quest'ultimo processo non potrebbero operare “in quanto tali” e in via diretta (in tal modo, secondo G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, p. 55 ss., sarebbe preservata la specialità del processo tributario, non dovendo la portata del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, essere estesa “all'insieme dei principi processuali nel loro complesso, essendo più coerente con la tecnica del rinvio circoscrivere la volontà espressa dalla norma rinviante all'assorbimento nel sistema di rinvio del documento normativo proprio del solo testo con riferimento al quale il rinvio è disposto: il che conduce ad escludere che fra le norme oggetto di rinvio vi siano quelle – pur se di contenuto (anche) processuale – recate da testi diversi”); A. GIOVANNINI, *Gli archetipi della giustizia e la giustizia tributaria*, in *Ianus*, 2021, 23, p. 13, in [www.rivistaianus.it](http://www.rivistaianus.it).

forme di temperamento sempre più frequenti. Tre, in particolare, sono i punti sui quali ci si soffermerà brevemente: la crescente importanza attribuita ai precedenti giurisprudenziali nel nostro sistema processuale; il ruolo delle pronunce della Corte di cassazione, con specifico riferimento ai rinvii previsti dagli artt. 363-*bis* e 384, comma 2, c.p.c.; la possibilità che l'istituto del giudicato, seppur tradizionalmente operando sul piano dell'accertamento delle posizioni giuridiche soggettive, sia idoneo a incidere (anche) sull'attività interpretativa di giudici diversi da quello che ha emesso la pronuncia divenuta incontrovertibile.

## 2. Il (crescente) ruolo dei precedenti giurisprudenziali nel nostro sistema processuale

Come noto, nel nostro ordinamento, le pronunce dell'autorità giurisdizionale non costituiscono, quantomeno in senso stretto, una fonte del diritto<sup>7</sup>. Le stesse rappresentano, infatti, decisioni di singoli casi, che restano individualizzate e particolari, e mai si elevano a norme generali, come tali applicabili (anche) ad altri casi<sup>8</sup>. Ne consegue che non vi è alcun obbligo per il giudice cui è affidata una data controversia di uniformarsi a quanto statuito in precedenti pronunce dell'autorità giudiziaria, siano esse di merito o di legittimità. Non può tuttavia negarsi che il richiamo a precedenti giurisprudenziali svolga un ruolo importante nella motivazione delle pronunce dei giudici. Essi rappresentano, infatti, uno strumento di tipo logico-argomentativo, ausiliario all'attività di interpretazione della legge, che può concorrere a confortare l'operazione interpretativa compiuta dal giudice nella decisione dei casi concreti<sup>9</sup>.

Purtuttavia, nel nostro ordinamento, il richiamo a precedenti pronunce dell'autorità giurisdizionale non è di per sé sufficiente ad assolvere l'obbligo motivazionale gravante sul giudice<sup>10</sup>,

---

<sup>7</sup> Così, tra i tanti, V. MARINELLI, *Precedente giudiziario*, cit., p. 905 ss.; R. RODORF, *Lo studio del precedente giudiziario e la funzione delle riviste giuridiche*, cit., p. 534.

In senso contrario, seppur con considerazioni che evidenziano le peculiarità che distinguerebbero il precedente dalle altre fonti del diritto, per tutti, A. PIZZORUSSO, *Fonti del diritto. Art. 1-9*, in F. GALGANO (a cura di), *Commentario del codice civile Scialoja-Branca. Disposizioni sulla legge in generale*, Bologna, 2011, spec. p. 705 ss.

<sup>8</sup> N. IRTI, *Sulla relazione logica di con-formità (precedente e susseguente)*, in *Riv. dir. proc.*, 2017, 6, p. 1539 ss.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

<sup>10</sup> Secondo quanto affermato dalla Corte di cassazione, “la validità della sentenza la cui motivazione sia redatta per relationem a un provvedimento giudiziario reso in un altro processo o in altra fase, presuppone che essa resti “autosufficiente”, e cioè che riproduca i contenuti mutuati e li renda oggetto di autonoma valutazione critica, in modo da consentire la verifica della sua compatibilità logico-giuridica; mentre deve ritenersi nulla la sentenza che si limiti alla mera indicazione dell'esistenza del provvedimento richiamato,

poiché il fondamento della decisione deve sempre rinvenirsi in una norma legislativa. Ne consegue che, anche qualora una sentenza richiami una precedente decisione, la stessa è richiamata non in quanto produttiva di una regola autonoma, ma quale esemplificazione dell'applicazione di una norma preesistente, sicché tanto la pronuncia precedente quanto quella susseguente costituiscono applicazione di una norma generale, che si colloca prima e al di fuori di esse<sup>11</sup>.

Non esistendo nel nostro sistema processuale una norma che imponga la regola dello *stare decisis*, e non avendo il precedente giurisprudenziale il valore di legge, il discostarsi dal medesimo non comporta di per sé un vizio della sentenza<sup>12</sup>. L'unica conseguenza cui la pronuncia emessa in contrasto con precedenti giurisprudenziali potrebbe andare incontro è rappresentata dalla possibilità che la stessa sia oggetto di censura da parte del giudice di grado superiore; censura che, tuttavia, non sembra poter essere motivata dal semplice fatto che il giudice del grado precedente non si sia conformato ad una o più precedenti pronunce dell'autorità giudiziaria, o abbia aderito ad un orientamento giurisprudenziale piuttosto che ad un altro, ma dovrà derivare dalla non condivisibilità delle ragioni (di fatto o diritto) poste alla base della pronuncia oggetto di gravame o dall'insufficienza o contraddittorietà dell'impianto motivazionale adottato.

Quanto affermato vale certamente qualora la pronuncia che faccia uso del precedente in sede motivazionale sia impugnata innanzi a un giudice di merito. Considerazioni in parte diverse sembrano doversi, invece, formulare con riferimento al caso in cui contro la stessa sia proposto ricorso innanzi alla Corte di cassazione. In tale ipotesi, pur restando fermo quanto rilevato finora, può accadere che sulla questione di diritto sia già pronunciata in senso difforme una delle sezioni semplici o che la stessa sia stata già decisa da queste ultime. In tali casi, l'art. 374 c.p.c., così come modificato dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, prevede espressamente che la sezione semplice debba rimettere la decisione alle Sezioni unite, e, qualora esse si siano già pronunciate, non possa discostarsi dal principio di diritto espresso dalle stesse<sup>13</sup>.

---

*senza esporne il contenuto e senza compiere alcun apprezzamento delle argomentazioni altrove assunte e della loro pertinenza e decisività rispetto ai temi dibattuti dalle parti*" (così, tra le altre, Cass., 10 gennaio 2022, n. 459; Id., 6 luglio 2022, n. 21443; Id., 28 luglio 2023, n. 23071).

<sup>11</sup> N. IRTI, *Sulla relazione logica di con-formità (precedente e susseguente)*, cit., p. 1539 ss.

<sup>12</sup> Così, tra le più recenti, Cass., 17 luglio 2025, n. 19860.

<sup>13</sup> Analoga previsione si rinviene:

- nell'art. 618, comma 1-bis, c.p.p. introdotto con L. 23 giugno 2017, n. 103, ai sensi del quale "*se una sezione della corte ritiene di non condividere il principio di diritto enunciato dalle sezioni unite, rimette a queste ultime, con ordinanza, la decisione del ricorso*";

- nell'art. 99, comma 3, c.p.a., il quale, seppur con riferimento non alla Corte di cassazione, ma al Consiglio di Stato, prevede che "*se la sezione cui è assegnato il ricorso ritiene di non condividere un principio di diritto enunciato dall'adunanza plenaria, rimette a quest'ultima, con ordinanza motivata, la decisione del ricorso*".

## 2.1. Segue: il contributo del legislatore

In dottrina si è evidenziata una crescente valorizzazione del precedente giurisprudenziale, che sembra aver interessato ogni branca del diritto processuale, tanto da parlarsi di un progressivo accorciamento delle distanze tra gli ordinamenti di *civil law* e quelli di *common law*<sup>14</sup>.

Il crescente ruolo che i precedenti giurisprudenziali avrebbero assunto nel nostro ordinamento ha trovato fondamento inizialmente nella prassi degli uffici giudiziari, e successivamente conferma nel dato legislativo. Negli ultimi anni, infatti, il legislatore ha introdotto diverse disposizioni che, in taluni casi, sembrano ritenere la conformità o difformità ai precedenti un elemento idoneo, e di per sé sufficiente, non solo a sorreggere la motivazione della decisione, ma altresì a determinare l'esito della controversia.

Oltre alla già richiamata modifica dell'art. 374 c.p.c., che ha rafforzato la funzione nomofilattica della Corte di cassazione<sup>15</sup>, introducendo un vincolo in capo alle sezioni semplici, molteplici sono, infatti, gli interventi legislativi che sembrano potenziare il ruolo dei precedenti giurisprudenziali.

Con riferimento al processo civile, si pensi:

- alla modifica dell'art. 118, comma 1, disp. att. c.p.c., ai sensi del quale, per come integrato dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, *“la motivazione della sentenza [...] consiste nella succinta esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione, anche con riferimento a precedenti conformi”*;

- all'introduzione, da parte della L. 18 giugno 2009, n. 69, dell'art. 360-bis c.p.c., ai sensi del quale il ricorso per cassazione è inammissibile *“quando il provvedimento impugnato ha deciso le*

---

<sup>14</sup> Tra i tanti, U. VINCENTI, *Argomenti e decisioni argomentate correttamente*, in F. CAVALLA (a cura di), *Retorica, processo, verità*, Padova, 2005, p. 101 ss.; G. ZACCARIA, *La giurisprudenza come fonte di diritto*, Napoli, 2007, spec. p. 21 ss.; L. VIOLANTE, *Verso in giudice di common law?*, in *Criminalia*, 2016, p. 229 ss.; G. SCARSELLI, *La nostra giustizia, in marcia verso la common law*, in *www.judicium.it*, 23 agosto 2022.

Tale tendenza è andata di pari passo *“con la crisi della distinzione fra ius facere e ius dicere”*, in ragione dell'impossibilità della legge di regolare la complessità dei fenomeni, della necessità di adattare le norme generali e astratte emanate dal legislatore ai casi concreti che sono sottoposti all'autorità giudiziaria, nonché del conseguente (e crescente) ruolo rivestito dalla componente creativa della giurisprudenza (così, per tutti, D. PULITANO, *Tra ius facere e ius dicere*, in *Criminalia*, 2016, p. 205 ss.).

<sup>15</sup> Cfr., con riferimento all'art. 618, comma 1-bis, c.p.p., ma con ragionamento estensibile all'art. 374 c.p.c., Cass. pen., SS.UU., 27 luglio 2018, n. 36072.

*questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa";*

- all'introduzione, da parte del 10 ottobre 2022, n. 149, dell'art. 350-bis c.p.c. ai sensi del quale, nei casi di cui ai precedenti artt. 348-bis e 350, comma 3 – ossia di inammissibilità, manifesta fondatezza o infondatezza dell'appello, nonché quando lo ritenga opportuno in ragione della ridotta complessità o dell'urgenza della causa –, il giudice emette sentenza *“motivata in forma sintetica, anche mediante esclusivo riferimento al punto di fatto o alla questione di diritto ritenuti risolutivi o mediante rinvio a precedenti conformi”*<sup>16</sup>.

Con riferimento al processo amministrativo, vengono, invece, in rilievo:

- gli artt. 60 e 74 c.p.a., i quali prevedono che il collegio possa definire il giudizio con sentenza in forma semplificata, la cui motivazione *“può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, ad un precedente conforme”*, sia *“in sede di decisione della domanda cautelare”*, sia *“nel caso in cui ravvisi la manifesta fondatezza ovvero la manifesta irricevibilità, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso”*;

- l'art. 88 c.p.a., secondo il quale, analogamente a quanto previsto dall'art. 118, comma 1, disp. att. c.p.c., la sentenza del giudice amministrativo deve contenere *“la concisa esposizione dei motivi in fatto e in diritto della decisione, anche con rinvio a precedenti cui intende conformarsi”*.

### **3. Precedenti giurisprudenziali e processo tributario**

La tendenza ad attribuire rilevanza crescente ai precedenti giurisprudenziali, motivata più da esigenze di economia processuale, che da ragioni di carattere sistematico o ordinamentale<sup>17</sup>, viene in

---

<sup>16</sup> Analoga previsione è contenuta nell'art. 436-bis c.p.c., introdotto dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, e modificato dal D.Lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, ai sensi del quale *“nei casi previsti dagli articoli 348, 348 bis e 350, terzo comma, all'udienza di discussione il collegio, sentiti i difensori delle parti, pronuncia sentenza dando lettura del dispositivo e della motivazione redatta in forma sintetica, anche mediante esclusivo riferimento al punto di fatto o alla questione di diritto ritenuti risolutivi o mediante rinvio a precedenti conformi”*.

<sup>17</sup> Sul punto è sufficiente richiamare le parole di quegli studiosi che, non senza un accento critico, hanno posto in rilievo come il rispetto dei precedenti comporterebbe una migliore efficienza dell'attività decisoria in ragione del fatto che *“una simile prassi richiede, a chi vi si adegui, uno sforzo e una quantità di lavoro intellettuale incomparabilmente minori di quelli richiesti a chi si accinga a risolvere ogni singolo caso senza affidarsi, senza, per così dire, volersi rilassare nell'auctoritas rerum similiter iudicatarum”* (così, S. CHIARLONI, *Efficacia del precedente giudiziario e tipologia dei contrasti di giurisprudenza*, in G. VISINTINI (a cura di), *La giurisprudenza per massime e il valore del precedente*, cit., p. 61; in tal senso, anche

rilievo anche con riferimento al processo tributario. Con il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, è stata, infatti, introdotto nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'art. 47-ter, che prevede la possibilità per il giudice tributario, analogamente a quanto previsto per il giudice amministrativo dall'art. 60 c.p.a., di rendere la sentenza in forma semplificata, motivandola attraverso il “*sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme*”<sup>18</sup>.

Sebbene l'introduzione dell'art. 47-ter rappresenti un chiaro riconoscimento del crescente ruolo rivestito dalla giurisprudenza (anche) nel processo tributario<sup>19</sup>, similmente a quanto accade con riferimento ad altre branche del diritto processuale, il richiamo ai precedenti giurisprudenziali da parte del giudice tributario, per quanto certamente diffuso e ampiamente utilizzato nella prassi processuale, sembra caratterizzato da limiti più stringenti rispetto a quanto avviene nei processi civile e amministrativo.

---

F. CARNELUTTI, *Giurisprudenza consolidata, ovvero della comodità del giudicare*, in *Riv. dir. proc.*, 1949, p. 41 ss.; F. CORDERO, *Riti e sapienza del diritto*, Bari, 1981, p. 489 ss.).

<sup>18</sup> Sull'art. 47-ter, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – il quale, ai sensi dell'art. 4, comma 2, D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, è applicabile ai giudizi instaurati a decorrere dal 4 gennaio 2024 –, si vedano: P. PIANTAVIGNA, *Sentenza tributaria in forma semplificata: perché non è una buona novella*, in *Ipsos Quotidiano*, 16 dicembre 2023, e in *Dir. prat. trib.*, 2024, 1, p. 166 ss.; ID., *Sentenza semplificata su questioni non di pronta soluzione entro il giudizio cautelare in appello – Primo caso di definizione anticipata e sostitutiva del giudizio a seguito della domanda di sospensione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2024, 10 p. 819 ss.; A. MARCHESELLI, *La decisione semplificata nella riforma fiscale: panacea o virus letale? – parte prima*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 30 dicembre 2023; ID., *La decisione semplificata nella riforma fiscale – parte seconda*, *ivi*, 31 dicembre 2023; ID., *Le novità in materia di udienza, camera di consiglio e sentenza*, in *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, Vol. II, cit., p. 363 e ss.; F. RASI, *Forma, contenuto e pubblicità delle sentenze dopo la riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 giugno 2024; S. MULEO, “*Sentence first, verdict afterwards*”: le aporie del rito compatto nel processo tributario, *ivi*, 25 giugno 2024; B. BELLÈ, *La tutela cautelare e la decisione anticipata di merito: prime considerazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 3, p. 291 ss.; C. GLENDI, *Commento all'art. 47-ter del D.Lgs. n. 546/1992*, in C. CONSOLO, C. GLENDI, (a cura di), *Appendice di aggiornamento al Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2024, p. 31 ss.; ID., *L'inappropriata conversione del rito cautelare in decisione sommaria della lite fiscale*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2024, 6, p. 465 ss.; G. FRANSONI, *Motivi di ricorso e ordine delle questioni nel processo tributario*, in M. LOGOZZO (a cura di), *L'attuazione della riforma tributaria*, Napoli, 2024, p. 277 ss.; M. CLÒ, *Osservazioni sull'introduzione della sentenza in forma semplificata nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2024, 3, p. 279 ss. F. TUNDO, *Riforme del (la riforma del) processo tributario: cui prodest? L'amaro caso della tutela cautelare*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio, 2025.

<sup>19</sup> Basti pensare alla difficoltà, se non addirittura alla impossibilità, per il giudice del gravame, in specie per quello di legittimità, di sindacare l'apprezzamento compiuto dal giudice di prime cure che, facendo ricorso allo strumento della pronuncia in forma semplificata, abbia richiamato un precedente piuttosto che un altro (come nel caso in cui tale precedente, benché da ritenersi conferente, fosse espressione di un orientamento minoritario o non sufficientemente consolidato), così come di sindacare il giudizio compiuto dallo stesso relativamente al fatto che la fondatezza o l'infondatezza del ricorso proposto dal contribuente fosse manifesta.



Innanzitutto, è opportuno rilevare come la sentenza in forma semplificata possa essere emessa solo nell'ambito di quello che è stato definito come “*rito compatto*”<sup>20</sup> o “*giudizio sommario*”<sup>21</sup>, il quale sembra potersi svolgere solamente in seguito alla richiesta di sospensione cautelare dell'efficacia dell'atto impugnato, a differenza di quanto accade nel processo amministrativo, in cui il giudice può fare ricorso a tale tipologia di pronuncia anche qualora non sia proposta alcuna azione cautelare<sup>22</sup>.

Le specificità che contraddistinguono il processo tributario inducono a escludere che in esso possa trovare applicazione gli artt. 348-*bis*<sup>23</sup>, 350 e 350-*bis* c.p.c., con conseguente impossibilità per il giudice tributario di secondo grado di assolvere il proprio onere motivazionale in forma semplificata (fatta eccezione per il caso in cui sia richiesta la sospensione cautelare dell'efficacia della pronuncia di primo grado; sempre ammesso che, conformemente a quanto ritenuto in dottrina, l'art. 47-*ter* trovi applicazione anche in fase d'appello<sup>24</sup>).

Si dubita, inoltre, che nel processo tributario possa trovare applicazione l'art. 118, comma 1, disp. att. c.p.c. È vero che l'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 prevede che le norme del codice di procedura civile si applichino anche al processo tributario. È altrettanto vero, tuttavia, che ciò avviene a condizione che le stesse siano compatibili con le peculiarità che contraddistinguono il processo tributario, e che non vi siano disposizioni *ad hoc*. Il fatto che nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, vi sia una norma, l'art. 36, espressamente volta a disciplinare il contenuto delle sentenze emesse dal

---

<sup>20</sup> S. MULEO, “*Sentence first, verdict afterwards*”: le aporie del rito compatto nel processo tributario, cit.

<sup>21</sup> C. GLENDI, *L'inappropriata conversione del rito cautelare in decisione sommaria della lite fiscale*, cit., p. 465 ss.

<sup>22</sup> Come anticipato, infatti, nel c.p.a. – a differenza di quanto avviene nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – la sentenza in forma semplificata è disciplinata da due disposizioni, l'art. 60, che garantisce la possibilità per il giudice amministrativo di fare ricorso a tale istituto nell'ambito della fase cautelare, e l'art. 74, il quale, invece, prevede l'obbligo per il giudice amministrativo di provvedere con tale tipologia di pronuncia nella fase di merito.

<sup>23</sup> Con particolare riferimento all'art. 348-*bis* c.p.c., si rileva, inoltre, come l'art. 54, D.L. 22 giugno 2012, n. 83, con cui la predetta disposizione è stata introdotta nel nostro ordinamento, prevede espressamente che “*le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*”.

<sup>24</sup> B. BELLÈ, *La tutela cautelare e la decisione anticipata di merito: prime considerazioni*, cit., p. 291, la quale, pur rilevando come non parrebbe esservi alcun impedimento all'applicazione di tale istituto ogni volta che si chiede la sospensione dell'atto, e dunque anche nei giudizi diversi da quello di primo grado, ritiene che mentre l'istituto di cui all'art. 47-*ter* “*esprime il massimo della sua efficacia nel giudizio di primo grado, verosimilmente le ipotesi, ancorché non si possano escludere, saranno gioco forza ridotte nel giudizio di appello, e a maggior ragione nei casi di richiesta di sospensione in pendenza di ricorso di fronte alla Corte di Cassazione, non fosse altro perché le ragioni di inammissibilità, improcedibilità e manifesta fondatezza o infondatezza del primo grado di giudizio dovrebbero, a questo punto, essere già state acclarate ed affrontate*”.

giudice tributario sembra rappresentare un elemento idoneo ad escludere la possibilità di fare applicazione analogica dell'art. 118 disp. att. c.p.c. Ciò a maggior ragione se si pensa che, in seguito alle modifiche apportate dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, l'art. 36 pone in capo al giudice tributario un obbligo di motivazione più specifico di quello che grava sul giudice civile, prevedendo che la sentenza emessa nell'ambito del processo tributario debba contenere, tra l'altro, *“la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto di accoglimento o di rigetto, relativi alle questioni di merito ed alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell'atto”*<sup>25</sup>.

A ciò si aggiunga che dal raffronto tra il disposto dell'47-ter, che si riferisce al solo *“punto di fatto o diritto ritenuto risolutivo”*, e quello dell'art. 36, che fa riferimento ai *“motivi di [...] accoglimento o di rigetto”*, nonché alle *“questioni [...] attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell'atto impugnato”*, sembra emergere che nella sentenza resa in forma semplificata il giudice farà ricorso alla tecnica dell'assorbimento dei motivi, basando la propria decisione unicamente su una questione – ritenuta preliminare o più liquida –, senza pronunciarsi su tutti i motivi di ricorso<sup>26</sup>.

Purtuttavia, come rilevato in dottrina, *“la velocizzazione consentita dall'art. 47-ter non incide sugli obblighi imposti al giudice, che restano identici, quanto alla pronuncia, e sul tipo di giudizio, che rimane a cognizione piena”*<sup>27</sup>.

Se i motivi di ricorso individuano non solo la domanda (di annullamento) avanzata in giudizio dal ricorrente sotto il profilo della *causa petendi*<sup>28</sup>, ma altresì i diritti (di tipo potestativo) fatti valere

---

<sup>25</sup> Così, testualmente, l'art. 36, comma 2, n. 4, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

<sup>26</sup> La tecnica dell'assorbimento dei motivi consiste nella possibilità che il giudice, qualora accolga uno dei motivi di ricorso, idoneo a comportare l'assorbimento degli altri, non esamini tali altri motivi perché assorbiti, costituendo eccezione alla regola generale secondo cui il giudice *“deve esaminare tutti i motivi del ricorso”*, e, di conseguenza, *“pronunciarsi su ogni profilo delle conclusioni, accogliendo o respingendo le richieste di parte”* (F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, II ed., Torino, 2014, p. 200). In tali casi, il giudice, in funzione del principio di economia processuale che sostiene il c.d. canone della ragione più liquida, esaminerebbe esclusivamente il motivo ritenuto assorbente, idoneo, di per sé solo, a sorreggere la decisione e tale da non richiedere alcuna decisione sugli ulteriori motivi posti a fondamento della domanda (in tal senso, tra le altre, Cass., 9 settembre 2022, n. 26634; Id., 20 maggio 2020, n. 9309; Id., 26 settembre 2019, n. 24093).

Sul criterio della c.d. ragione più liquida e sul conseguente utilizzo della tecnica dell'assorbimento dei motivi, si vedano, inoltre, S. MENCHINI, *L'ordine di decisione delle questioni di merito nel processo di primo grado*, in *Riv. dir. proc.*, 2016, 4, p. 975 ss.; M. R. SPASIANO, *L'assorbimento dei motivi nell'evoluzione del processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2020, 1, p. 19 ss.; F. FERRARI, *Sul principio della cosiddetta “ragione più liquida”*, 2021, 4, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it).

<sup>27</sup> S. MULEO, *“Sentence first, verdict afterwards”*: le aporie del rito compatto nel processo tributario, cit.

<sup>28</sup> F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 191, in cui si afferma che la domanda *“d'impugnazione vede integrata la sua causa petendi dai motivi del ricorso, ai quali si correla un*

in giudizio dal contribuente<sup>29</sup>, con la conseguenza che esistono “*tante domande e tanti diritti all’annullamento quanto sono i motivi di ricorso*”<sup>30</sup>, deve rilevarsi come la possibilità per il giudice tributario di definire il giudizio con sentenza in forma semplificata debba essere ulteriormente limitata.

Oltre alle ipotesi di inammissibilità e improcedibilità del ricorso, e a quelle in cui vi è un unico motivo di ricorso, l’art. 47-ter potrà trovare applicazione solo nel caso di manifesta fondatezza del ricorso. Nel caso in cui vi siano più motivi di ricorso – e, pertanto, siano avanzate diverse ed autonome domande di annullamento –, e il giudice ritenga che l’impugnazione promossa dal contribuente sia manifestamente infondata, egli sarà, infatti, “*costretto a pronunziarsi su tutte le ragioni portate a sostegno di essa*”, nonché “*a motivare sulla loro palese evidenza (i.e., il loro esser manifesto)*”<sup>31</sup>.

A ben vedere, la necessità di evitare che il giudice individui la ragione più liquida, ritenendo le altre assorbite, sembra manifestarsi anche con riferimento ai casi di manifesta fondatezza del ricorso. Secondo quanto affermato da autorevole parte della dottrina, infatti, non è affatto indifferente per quali motivi il giudice tributario accolga il ricorso proposto dal contribuente e disponga l’annullamento dell’atto oggetto d’impugnazione<sup>32</sup>. Identificando i motivi di ricorso con i vizi d’invalidità dell’atto oggetto d’impugnazione<sup>33</sup>, nonché “*attribuendo contenuto di accertamento alla decisione tributaria, ed in ispecie di accertamento del diritto al mutamento giuridico, si chiarisce*

---

*petitum rigido, costituito, necessariamente, dalla richiesta di annullamento totale ovvero parziale dell’atto impugnato*”.

<sup>29</sup> E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pp. 116-117, il quale ritiene che la lite che viene in rilievo nell’ambito del processo tributario d’annullamento sia “*relativa all’esistenza d’un diritto del contribuente all’annullamento dell’imposizione: perciò gli elementi di identificazione della lite sono gli elementi stessi di identificazione di codesto diritto*”. Da ciò deriva che, secondo l’Autore, “*la ragione, per cui si chiede l’annullamento dell’atto d’imposizione tributaria, non è indifferente per il diritto*”.

<sup>30</sup> A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, p. 206.

<sup>31</sup> S. MULEO, “*Sentence first, verdict afterwards*”: le aporie del rito compatto nel processo tributario, cit.

<sup>32</sup> In tal senso, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., spec. pp. 116 e 117; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., spec. p. 191 ss.; ID., *Lineamenti del processo tributario*, cit., spec. p. 174 ss.; A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., spec. p. 159 ss. e p. 206 ss. Più di recente, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, VII ed., aggiornamento a cura di A. Turchi, Torino, 2024, spec. p. 150 ss.

<sup>33</sup> Con riferimento al processo amministrativo d’annullamento, tra gli altri, M. NIGRO, *L’appello nel processo amministrativo*, Milano, 1960, p. 303 ss., il quale, utilizzando la formula “*vizio-motivo*”, considera come elementi costitutivi dello stesso la fattispecie normativa che si assume violata e l’accadimento che concreta la difformità della fattispecie normativa. Relativamente al processo tributario, per tutti, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., p. 192, secondo cui “*identificando vizio (dell’atto) e motivo (del ricorso), si viene a dire che il motivo implica l’indicazione di un elemento dell’atto assunto come contrario ad un precetto di legge e perciò come causa d’annullamento dell’atto; il motivo è così identificato sia dal profilo dell’atto che si assume viziato, sia dal precetto di legge che si assume violato*”.

quale oggetto abbia il giudicato, e quale estensione di vincoli ad esso si ricollegli”, dovendosi rilevare che, “in quanto [il] giudicato pone definitivamente in chiaro quali vizi dell’atto sussistano, e quali non sussistano, si chiarisce entro quali limiti il giudicato vincoli l’amministrazione, cui l’affare ritorna dopo la pronuncia del giudice”<sup>34</sup>. Si è così ritenuto che le pronunce del giudice tributario, in specie quelle di annullamento, siano idonee a produrre effetti non solo demolitori o ripristinatori, ma anche di tipo regolamentare, in grado di condizionare il futuro esercizio dell’azione impositiva<sup>35</sup>, con specifico riferimento al motivo (o ai motivi) di illegittimità accertati nella sentenza che ha definitivamente disposto l’annullamento dell’atto avverso il quale è stato proposto ricorso<sup>36</sup>.

La mancata decisione su uno o più dei motivi posti dal contribuente a fondamento della richiesta di annullamento, e, pertanto, l’omessa pronuncia su una o più delle (autonome) domande avanzate in giudizio dal ricorrente, non solo “trascura [...] l’esistenza della pluralità sostanziale di domande [...], in merito alle quali l’attore richiede l’intervento del giudice, con conseguente violazione [...]

---

<sup>34</sup> F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., p. 195.

<sup>35</sup> A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., pp. 159 e 160, il quale, pur muovendo da presupposti differenti, e ritenendo che l’accertamento del giudice tributario possa delineare in capo all’amministrazione finanziaria una regola di condotta solamente in negativo, ritiene di prestare adesione a quanto affermato da G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell’amministrazione finanziaria*, cit., p. 198 ss., secondo cui “quando la funzione processuale comprende anche lo svolgimento di una attività di controllo della corrispondenza dell’esercizio di un potere alla propria fattispecie, il principio di effettività della tutela impon[e] di non risolvere l’esito del processo in un mero effetto demolitorio, dovendo restare implicata anche la disciplina dei successivi svolgimenti del potere in rapporto alla fattispecie concreta dedotta in giudizio”, con la conseguente capacità della pronuncia demolitoria emessa dal giudice tributario di produrre una regola (concreta) circa il futuro agire del titolare del potere. Secondo l’Autore, nell’ipotesi di emanazione di un nuovo atto in sostituzione di quello annullato giudizialmente, qualora si avesse la reiterazione dello stesso vizio che ha dato luogo all’annullamento, si determinerebbe pertanto un contrasto con l’effetto regolamentare della precedente decisione (che ha assunto autorità di giudicato), “per cui il giudice chiamato a pronunciarsi sul medesimo atto [...] si limiterebbe a verificare che la fattispecie sia quella già valutata dal primo giudice e, nel caso affermativo, annullerebbe il secondo atto anche lì dove egli fosse personalmente persuaso che il primitivo accertamento dovesse considerarsi errato”.

<sup>36</sup> In tal senso, F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. trib.*, 2008, p. 869 ss., ora in *Scritti scelti di diritto tributario*, Torino, 2022, Vol. II, pp. 361 e 362, il quale, pur ammettendo che, entro il termine di decadenza, l’amministrazione finanziaria possa reiterare l’atto impugnato, ritiene che l’avviso di accertamento emesso dopo che è stata pronunciata una sentenza (di annullamento) divenuta incontrovertibile, non possa contraddire i motivi su cui si è formato il giudicato. In senso conforme, con riferimento al processo amministrativo, R. VILLATA, *L’esecuzione delle decisioni del Consiglio di Stato*, Milano, 1971, p. 583 ss.; B. CAVALLO, *Processo amministrativo e motivi assorbiti*, Teramo, 1975, p. 178 ss.; S. VALAGUZZA, *Il giudicato amministrativo nella teoria del processo*, Milano, 2016, p. 201; con riferimento ai giudizi di legittimità costituzionale, G. PELAGATTI, “Giudicato implicito” e assorbimento di profili di illegittimità costituzionale. Nota a margine di Corte cost. n. 262 del 2009, in [www.amministrazioneincammino.luiss.it](http://www.amministrazioneincammino.luiss.it).

*del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato*<sup>37</sup>, ma finisce anche per correre il rischio di privare la pronuncia del giudice tributario, specie nei giudizi di annullamento, di parte della propria efficacia<sup>38</sup> e, conseguentemente, di limitare la portata normativa tradizionalmente riconosciuta al giudicato<sup>39</sup>.

#### **4. I rinvii di cui agli artt. 363-bis e 384 c.p.c. e la portata delle pronunce della Corte di cassazione**

Discorso in parte diverso deve essere svolto con riferimento al ruolo delle pronunce della Corte di cassazione che dispongono il rinvio al giudice di merito e a quelle rese in seguito al rinvio pregiudiziale di cui, rispettivamente, agli artt. 384, comma 2, e 363-bis c.p.c., entrambe suscettibili di essere emesse anche nell'ambito del processo tributario<sup>40</sup>.

Il valore da attribuire a tali pronunce varia a seconda del giudizio in cui vengono in rilievo. È infatti necessario distinguere tra la posizione dei giudici investiti delle controversie nell'ambito delle quali tali pronunce sono state emesse, i quali sono tenuti a uniformarsi al principio di diritto espresso (e, più in generale, a quanto statuito) dalla Suprema Corte, e quella dei giudici chiamati a decidere procedimenti differenti, in capo ai quali non grava alcun obbligo<sup>41</sup>. Con riferimento alle pronunce

---

<sup>37</sup> S. VALAGUZZA, *Il giudicato amministrativo nella teoria del processo*, cit., p. 200, secondo la quale “appare scorretto che il giudice, con la prassi dell’assorbimento dei motivi, reinterpreti, ridimensionandolo, l’interesse del ricorrente, arbitrariamente circoscrivendolo rispetto alla domanda di giustizia prospettata”. Secondo l’Autrice, per il tramite dell’assorbimento c.d. improprio, si consumerebbe “un vero e proprio diniego di giustizia, sub specie della infra-petizione”.

<sup>38</sup> Cfr. G. URBANO, *Contributo sull’effettività del giudicato amministrativo*, Torino, 2020, spec. pp. 69 e 70, il quale ritiene opportuno che si superi la ““prassi” seguita dal giudice amministrativo che spesso non pone la “regola del caso concreto”, ossia non affronta il vero problema della controversia, preferendo chiudere la causa con l’annullamento dell’atto impugnato per vizio di forma e con l’assorbimento dei motivi che attengono alla questione che ha determinato il giudizio”.

<sup>39</sup> Sulla portata normativa del giudicato, *infra*, nota 47.

<sup>40</sup> L’applicabilità al processo tributario dell’art. 363-bis c.p.c. è stata espressamente affermata dalle Sezioni Unite della Suprema Corte nella pronuncia 13 dicembre 2023, n. 34851, commentata da S. S. MASONI, *Giudice tributario e rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione: le Sezioni Unite chiariscono il perimetro di applicabilità dell’art. 363-bis c.p.c.*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 4, p. 865 ss.

Sulla possibilità che il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione sia esperito anche dal giudice tributario, si veda, inoltre, D. CORRARO, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione ex art. 363-bis c.p.c. e la sua possibile estensione al processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 1, II, p. 67 ss. In senso critico, C. GLENDI, *Rinvio pregiudiziale nel processo tributario? Antinomie ai vertici, da risolvere presto e bene*, in *www.ipsoa.it*, 28 ottobre 2022; F. TUNDO, *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1° luglio 2022.

<sup>41</sup> In tal senso, tra gli altri, E. SCODITTI, *Brevi note sul nuovo istituto del rinvio pregiudiziale in cassazione*, in *Quest. giust.*, 2021, 3, p. 3 ss.; M. CIRULLI, *Osservazioni sull’art. 363 bis c.p.c.*, in

della Corte di cassazione emesse ai sensi degli artt. 384, comma 2, e 363-*bis* c.p.c., pertanto, non sempre appare corretto parlare, in senso stretto, di precedente, poiché occorre considerare che esse intervengono nell'ambito della medesima controversia, anche se in un diverso grado di giudizio, in cui è chiamato a svolgere il proprio ruolo anche il giudice tenuto a proseguire la decisione della causa<sup>42</sup>.

Ciò non equivale, tuttavia, a negare che le pronunce in esame siano idonee, per l'autorevolezza della fonte da cui promanano e per la relativa capacità persuasiva, ad orientare le successive decisioni dei giudici chiamati a decidere controversie diverse, così come le scelte degli operatori economici e giuridici in ordine alla convenienza dell'instaurazione di ulteriori giudizi<sup>43</sup>. Anzi, una simile efficacia logico-argomentativa sembra essere implicitamente riconosciuta dal legislatore, il quale, tra le condizioni richieste affinché sia possibile ricorrere allo strumento di cui all'art. 363-*bis* c.p.c., ha inserito quella secondo cui la questione oggetto di rinvio deve essere “*suscettibile di porsi in numerosi giudizi*”. Tale condizione, evidentemente connessa all'importanza che la questione di diritto deve rivestire per poter essere pregiudizialmente sottoposta alla Corte di cassazione, presuppone, infatti, che il principio di diritto, e più in generale quanto deciso dalla Suprema corte nella pronuncia resa a seguito del rinvio operato dal giudice di merito, sia destinato a spiegare effetti persuasivi anche con riferimento ad altri giudizi.

Quanto al ruolo e alla portata delle pronunce della Corte di cassazione, con riferimento al processo tributario non sembrano potersi formulare considerazioni sostanzialmente differenti rispetto a quelle svolte con riguardo ad altre branche del diritto processuale. Appare, tuttavia, opportuno rilevare come, in tale ambito, l'autorevolezza e la conseguente capacità persuasiva delle pronunce della Suprema Corte rischino di risultare ulteriormente attenuate, in ragione del fatto che, come noto, la Corte è chiamata a decidere un numero estremamente elevato di ricorsi, specie se rapportato a

---

[www.judicium.it](http://www.judicium.it), 8 novembre 2024. Sul punto, si vedano, inoltre, M. FRANCESCHELLI, *Nomofilachia e Corte di cassazione*, *Giust. e cost.*, 1986, p. 39 ss.; V. DENTI, *A proposito di Corte di cassazione e di nomofilachia*, in *Foro it.*, 1986, V, p. 417 ss.; M. TARUFFO, *Linee per una riforma della Cassazione civile*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1987, p. 207 ss., e in *Il vertice ambiguo. Saggi sulla Cassazione civile*, Bologna, p. 171 ss.

<sup>42</sup> Cfr. V. DENTI, *Relazione di sintesi*, in G. VISINTINI (a cura di), *La giurisprudenza per massime e il valore del precedente*, cit., p. 117; S. CHIARLONI, *Efficacia del precedente giudiziario e tipologia dei contrasti di giurisprudenza*, cit., pp. 72 e 73, il quale rileva come “il livello di astrazione a cui può essere enunciato un principio di diritto non è mai fonte di fraintendimenti (purché sia enunciato correttamente e chiaramente), per la semplice ragione che il giudice di rinvio, o il giudice davanti al quale sia riproposta la domanda dopo l'eventuale estinzione del processo, hanno da applicare quel principio ai medesimi fatti che costituirono oggetto di fissazione nella fase anteriore alla cassazione”.

<sup>43</sup> Cass., SS.UU., 13 dicembre 2023, n. 34851.

quello relativo ad altre materie<sup>44</sup>. Inoltre, nel processo tributario, i vincoli derivanti dalle decisioni rese ai sensi dell'art. 363-*bis* c.p.c. sembrano essere maggiormente circoscritti, poiché essi, a differenza di quanto generalmente avviene nel processo civile, non si estendono al nuovo processo in cui è proposta la medesima domanda tra le stesse parti, in ragione dell'impossibilità, propria del processo tributario (di annullamento), di riproporre l'azione o la domanda dopo l'estinzione del relativo giudizio<sup>45</sup>.

## 5. Il giudicato quale possibile limite all'attività interpretativa del giudice tributario

Nei precedenti paragrafi, si è detto che le pronunce dell'autorità giurisdizionale non costituiscono una vera e propria fonte del diritto. Ciò non significa negare che l'accertamento in esse contenuto, qualora munito di autorità di giudicato, possa valere come regola non solo per *“le parti, i loro eredi o aventi causa”*, ma anche *“come criterio obbligatorio per il giudice in qualunque giudizio futuro sul medesimo oggetto”*<sup>46</sup>. Alla cosa giudicata è, infatti, tradizionalmente attribuita efficacia

---

<sup>44</sup> Sul rapporto inversamente proporzionale tra la quantità delle pronunce emesse dalla Corte di cassazione e l'autorevolezza delle stesse, si veda, tra gli altri, M. TARUFFO, *Precedente e giurisprudenza*, cit., *passim*; ID., *Linee per una riforma della Cassazione civile*, in *Il vertice ambiguo. Saggi sulla Cassazione civile*, cit., pp. 172 e 173, in cui si rileva come la Suprema Corte non sarebbe *“in grado di svolgere la funzione di unificazione della giurisprudenza, e quindi di garantire un grado ragionevole di certezza del diritto, perché produce una sua giurisprudenza quantitativamente eccessiva e di livello qualitativo mediamente non elevato. Pronunce contraddittorie ed extravaganti sono frequenti, così come lo sono ingiustificati e casuali mutamenti di indirizzo giurisprudenziale sulla stessa questione: spesso la Corte non decide questioni di grande rilevanza per lungo tempo, oppure non riesce ad indicare una soluzione chiara e attendibile, che possa servir da guida alla giurisprudenza; inoltre, l'elevato tasso di variabilità degli indirizzi interpretativi fa venir meno l'efficacia di precedente de facto delle singole pronunce”*.

Con riferimento al numero delle controversie tributarie radicate innanzi alla Corte di cassazione, E. MANZON, A. MARCHESELLI, G. MELIS, R. LUPI, *La giustizia tributaria in Cassazione: problemi e prospettive*, in [www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it), 8 giugno 2020. Si veda, inoltre, la recente *“Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2025”* della Corte di cassazione, in cui si legge:

- *“Ardui obiettivi sono l'esattezza dell'applicazione e l'uniformità dell'interpretazione della legge, a presidio dell'unità del diritto nazionale, al cospetto di 36.608 provvedimenti pronunciati dalla Corte di cassazione civile nel 2023, e di 35.272 nel 2024, dei quali circa un terzo nella materia tributaria [...]”* (p. 218);

- *“[...] il contenzioso tributario integra una percentuale significativa di tutto il contenzioso civile pendente presso la Corte di cassazione poiché riguarda – al 31 dicembre 2024 – il 46% del totale [...]”* (p. 287).

<sup>45</sup> C. GLENDI, *Rinvio pregiudiziale nel processo tributario? Antinomie ai vertici, da risolvere presto e bene*, cit.

<sup>46</sup> E. BETTI, U. PERGOLA, *Cosa giudicata*, in *Enc. it.*, 1931, in [www.treccani.it](http://www.treccani.it).

normativa<sup>47</sup>, essendo considerata “*un modo (come altri) di produzione del diritto (di norme individuali, alla maniera dei provvedimenti amministrativi e dei negozi)*”<sup>48</sup>, idoneo a dettare una regola giuridica concreta (e particolare) che si sostituisce a quella astratta (e generale) stabilita dal legislatore<sup>49</sup>, determinando la risoluzione della lite relativa all’interpretazione o all’applicazione della norma e regolando il comportamento delle parti nella fase successiva a quella processuale<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> E. ALLORIO, *Natura della cosa giudicata*, in *Problemi di diritto*, Milano, 1957, Vol. II, p. 162, secondo il quale, la cosa giudicata si identifica non solo, in senso formale, “*con l’immutabilità della sentenza (comprensiva tanto della sua irrevocabilità da parte del giudice, quanto della sua non impugnabilità ad opera delle parti)*”, ma altresì, in senso sostanziale, con l’“*efficacia normativa dell’accertamento giurisdizionale*”, da cui deriva l’idoneità della cosa giudicata a “*tronca[re] e rende[re] inutili le discussioni sulla giustizia o ingiustizia della pronuncia*”, nonché a “*lega[re] le parti e ogni futuro giudice*”, poiché “*in forza del giudicato ciò che s’è deciso è diritto*”.

Sulla normatività della sentenza, ossia sulla capacità dell’accertamento contenuto nella pronuncia di produrre effetti analoghi a quelli di un precetto di legge, in senso conforme, tra gli altri, G. CHIOVENDA, *Principii di diritto processuale civile*, Napoli, 1928, p. 906, il quale rileva come la cosa giudicata in senso sostanziale consista “*nell’indiscutibilità dell’esistenza della volontà concreta di legge affermata nella sentenza*”, dovendosi ritenere che l’accertamento del giudice munito di autorità di giudicato esprima “*la volontà del diritto nel caso concreto*”, elevandosi a “*norma immutabile del caso deciso*”; S. MENCHINI, *Regiudicata civile*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, Vol. XVI, Torino, 1997, p. 404 ss. Relativamente al giudicato formatosi nel processo tributario, per tutti, F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 161.

L’efficacia normativa del giudicato è stata riconosciuta anche dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, secondo la quale il giudicato è da assimilarsi agli elementi normativi (i quali, a differenza dello stesso, operano in astratto, e non in concreto). Il giudicato, infatti, “*essendo destinato a fissare la “regola” del caso concreto, partecipa della natura dei comandi giuridici e, conseguentemente, la sua interpretazione non si esaurisce in un giudizio di fatto, ma deve essere assimilata, per la sua estrinseca natura e per gli effetti che produce, all’interpretazione delle norme giuridiche*” (Così, tra le altre, Cass., SS.UU., 25 maggio 2001, n. 226; Id., 2 aprile 2003, n. 5105; Id., 17 novembre 2005, n. 23242; Id., 16 giugno 2006, n. 13916).

<sup>48</sup> Così, con riferimento a quella che è stata definita come seconda dottrina alloriana, basata sulla prospettiva della produzione del diritto a gradi, F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pp. 30, nota 36, e 54, nota 82. Analoghe considerazioni si rinvencono in F. TESAURO, *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario. Atti del Convegno tenutosi presso l’Università degli Studi di Milano 12 giugno 2015*, Milano, 2015, ora in *Scritti scelti di diritto tributario*, Torino, 2022, Vol. II, p. 115, nota 37.

<sup>49</sup> Cfr. V. CRISAFULLI, *Atto normativo*, in *Enc. dir.*, 1959, Vol. IV, p. 238 ss., spec. pp. 248 e 249, in cui si rileva come “*il massimo di determinatezza, e perciò il minimo di astrattezza riscontrabile in una norma, si avranno, per solito, nella sentenza e, più ancora, nell’ordine amministrativo: di guisa che le loro disposizioni possono anche dirsi, relativamente parlando, concrete*”.

<sup>50</sup> Cfr. V. CRISAFULLI, *Atto normativo*, cit., p. 249, secondo cui la sentenza prescriverebbe “*un dover essere, destinato a trovare successiva realizzazione, ed in questo senso dunque determina e qualifica comportamenti ulteriori, anche se di mero adempimento*”. In senso conforme, tra gli altri, G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell’amministrazione finanziaria*, cit., p. 218, secondo il quale “*tanto i motivi risolti in senso favorevole all’amministrazione [...] quanto i motivi risolti in senso contrario, si vengono a porre quali norme concrete disciplinanti l’azione dell’amministrazione*”.



In altri termini, il giudicato non riguarda solamente la “*stabilità degli effetti della sentenza*” – che si riferisce all’impossibilità di modificare la stessa, senza rappresentare la cosa giudicata nella sua interezza, ma unicamente la cosa giudicata in senso formale<sup>51</sup> –, ma anche il fenomeno per il quale il diritto sostanziale deve essere considerato, a tutti gli effetti, così come i giudici lo hanno incontrovertibilmente accertato<sup>52</sup>.

Tradizionalmente la cosa giudicata riguarda, tuttavia, le domande avanzate in giudizio dalle parti, e in particolare l’accertamento relativo all’esistenza (o all’inesistenza) delle sottostanti situazioni giuridiche di tipo soggettivo. Ne deriva che, benché il giudicato sia ritenuto idoneo a vincolare la facoltà decisionale di un giudice diverso da quello che ha emesso la pronuncia divenuta incontrovertibile, gli effetti preclusivi che ne derivano di regola non riguardano l’interpretazione delle norme di legge. L’interpretazione della legge da parte del giudice viene, infatti, in rilievo quale presupposto logico-argomentativo del *decisum*, estraneo tanto all’oggetto del giudizio, quanto a quello della cosa giudicata.

Nell’ambito del diritto processuale civile e amministrativo, con particolare – ma non esclusivo – riferimento ai giudizi di annullamento, taluni studiosi sembrano, tuttavia, essere giunti a conclusioni parzialmente differenti. Pur con le differenze che intercorrono tra le teorie da essi formulate, tali autori concordano nell’attribuire valore ai motivi di ricorso, ritenendo che l’oggetto del processo sia costituito dall’accertamento dell’esistenza, non solo (o non tanto) della posizione giuridica soggettiva del ricorrente, ma anche (o quanto) dei profili d’illegittimità connessi alle modalità di esercizio del potere sotteso all’atto impugnato<sup>53</sup>. Secondo questi studi, l’accertamento idoneo ad assumere autorità

---

<sup>51</sup> E. ALLORIO, *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, 1935, pp. 39 e 40.

<sup>52</sup> In tal senso, C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile*, XXIX ed., Torino, 2024, Vol. II, p. 371 ss.

<sup>53</sup> Con riferimento al processo amministrativo di annullamento, si veda, in particolare, S. VALAGUZZA, *Il giudicato amministrativo nella teoria del processo*, cit., p. 190 ss., la quale ritiene che ad oggetto del giudizio vi sia il diritto (*rectius*, vi siano i diritti) all’eliminazione di un provvedimento antiggiuridico. Tale diritto sarebbe descrivibile come un diritto eterodeterminato, essendo possibile “*far valere, nei confronti della medesima amministrazione e da parte del medesimo soggetto o di altri soggetti, una pluralità di illegittimità con riferimento al medesimo atto*”, ciascuna delle quali “*genera la rivendicazione di un diverso diritto, integrato dal fatto o dai fatti costitutivi, specificamente allegati, in grado di circoscrivere un singolo contrasto dell’azione amministrativa con i canoni del suo legittimo operare e, dunque, un singolo motivo di ricorso*”, ed essendo, pertanto, tale posizione giuridica soggettiva “*scomponibile in tanti diritti quante sono le illegittimità prospettabili con riferimento all’episodio di azione amministrativa considerato*”. Da ciò discende che “*la rivendicazione giurisdizionale del singolo diritto all’annullamento [sia] inscindibilmente connessa a quei particolari dati di fatto e di diritto che generano la specifica violazione supposta, che sono elementi essenziali della fattispecie per cui si agisce in giudizio e perciò [...] devono essere tutti attratti entro la dimensione oggettiva del giudicato*”.

di giudicato riguarderebbe, pertanto, anche l'antigiuridicità del comportamento concretizzatosi nell'emanazione dell'atto impugnato.

L'antigiuridicità consiste in un giudizio di relazione finalizzato a mettere in evidenza il contrasto tra un fatto e una norma. Tale valutazione ben può richiedere una previa interpretazione della norma, al fine di determinare se il comportamento sia effettivamente incompatibile con il suo contenuto. Ne deriva che, in alcuni casi, l'accertamento idoneo ad assumere autorità di giudicato può ricomprendere una determinata interpretazione della legge, la quale può venire in rilievo anche con riferimento all'impugnazione di altri atti che costituiscono concretizzazione del medesimo comportamento precedentemente e incontrovertibilmente giudicato illegittimo. In accordo con tali teorie, che paiono adattarsi anche ai giudizi d'annullamento radicati innanzi al giudice tributario, non sembra si possa del tutto escludere che, in determinati casi, il giudice veda limitata la propria facoltà di interpretare la legge a causa della portata di una precedente pronuncia munita di autorità di giudicato.

Tali considerazioni appaiono coerenti, da un lato, con quanto sostenuto da taluni studiosi del diritto processuale tributario, i quali, similmente a quanto affermato con riferimento al processo civile e a quello amministrativo, attribuiscono rilevanza ai motivi di ricorso, ricomprendendoli all'interno dell'oggetto del processo, e ammettono che le pronunce emesse nel processo tributario possano produrre (anche) effetti conformativi e/o regolamentari; e dall'altro, con l'introduzione nello Statuto dei diritti del contribuente di una norma, l'art. 7-ter, che sancisce la nullità degli atti adottati in violazione o elusione di giudicato, da cui sembra evincersi il riconoscimento della possibilità che la pronuncia emessa dal giudice tributario, qualora divenuta incontrovertibile, possa estendere i suoi effetti anche relativamente ad atti diversi da quello oggetto d'impugnazione<sup>54</sup> (a prescindere

---

Con riferimento al processo civile, e in particolare ai giudizi di annullamento delle delibere assembleari, il riferimento è, invece, a S. A. VILLATA, *Impugnazioni di delibere assembleari e cosa giudicata*, Milano, 2007, p. 418 ss., secondo il quale – essendo i confini dell'accertamento in punto di illegittimità definiti dal motivo di impugnazione, in ragione del fatto che ad ogni motivo, ad ogni illegittimità, corrisponde un diverso oggetto del processo, ed essendo che solo il singolo motivo di impugnazione è in grado di definire la concreta illegittimità che è oggetto del processo e, nello stesso tempo, di modellare su sé stesso l'effetto prescrittivo-conformativo dell'eventuale giudicato di annullamento – il processo di impugnazione deve qualificarsi come giudizio su questioni. Secondo l'Autore, l'oggetto dell'accertamento nei giudizi di annullamento sarebbe rappresentato dalla “*qualificazione normativa (legittimità ovvero conformità alla legge) di un comportamento, attività che [il giudice] tipicamente compie ogni qual volta dichiara l'esistenza di una situazione giuridica. Solo che in questo caso, in luogo di una situazione soggettiva, egli accerta una situazione giuridica oggettiva*”, e, in particolare, “*dalla illegittimità del concreto contenuto dispositivo che l'azione di annullamento mira a reprimere, in base al motivo di impugnazione proposto*”.

<sup>54</sup> Per un primo commento di tale disposizione, introdotta nello Statuto dei diritti del contribuente dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, nonché sulle “nuove” ipotesi di nullità degli atti impositivi previste dalla riforma fiscale, si vedano F. PEPE, *La [possibile] futura disciplina generale delle invalidità tributarie profili innovativi e criticità*, in *Il fisco*, 2023, 47-48, p. 4449 ss.; F. FARRI, *Prime riflessioni sul nuovo regime di*

dall'esistenza, tra due o più atti, di un rapporto di pregiudizialità-dipendenza tale per cui l'annullamento di uno di essi comporti l'automatica caducazione degli altri<sup>55</sup>).

## 6. Considerazioni conclusive

Le considerazioni finora svolte sembrano confermare come il precedente giurisprudenziale stia progressivamente acquisendo un ruolo di crescente rilievo anche nell'ambito del processo tributario, in linea con quanto già avviene in altri settori dell'ordinamento processuale. Ne discende che, anche nel processo tributario, il sempre più frequente ricorso allo strumento del precedente,

---

*invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 2, I, p. 209 ss.; A. VIOTTO, *Il nuovo paradigma delle invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria*, in M. LOGOZZO (a cura di), *L'attuazione della riforma tributaria*, cit., p. 31 ss.; S. ZAGÀ, *I vizi del procedimento e degli atti*, in A. GIOVANNINI (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, Vol. II, Pisa, 2024, p. 83 ss.; E. MARELLO, F. PEPE, *L'introduzione di una disciplina generale delle invalidità tributarie nella legge delega di riforma fiscale n. 111/2023*, in E. MANZON, G. MELIS (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, Pisa, 2024, p. 175 ss.; L. DEL FEDERICO, *Procedimento tributario e vizi degli atti impositivi: il quadro teorico a seguito della Riforma Leo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2025, 2, p. 287 ss.; G. FRANSONI, *La nullità: appunti sull'art. 7-ter dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2025, 1, p. 27 ss.; ID., *Spunti di riflessione su annullabilità, annullabilità parziale e infondatezza*, ivi, 2025, 2, p. 263 ss.

<sup>55</sup> Sul tema, per tutti, F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 164 ss., e ID., *Manuale del processo tributario*, II ed., Torino, 2014, spec. p. 208, il quale ritiene che, con riferimento ai casi di pregiudizialità-dipendenza tra atti – in cui vi è un atto avente carattere principale, che si pone come presupposto per l'emanazione, e conseguentemente quale requisito della validità, di un altro atto, avente carattere dipendente –, l'annullamento da parte del giudice tributario dell'atto presupposto determina l'automatica caducazione (anche) dell'atto dipendente. Ciò in ragione non della possibilità di riconoscere all'accertamento compiuto dal primo giudice un'efficacia di giudicato in grado di travalicare i limiti del processo in relazione al quale essa è venuta in rilievo, ma del fatto che gli effetti costitutivi di annullamento dell'atto presupposto si ripercuotono inevitabilmente sull'atto successivo, il quale, nel caso in cui il precedente atto fosse eliminato *ex tunc* dalla realtà giuridica, cesserebbe di avere ragion d'essere. In altri termini, a prescindere dall'accertamento operato dal giudice nell'ambito del giudizio promosso contro l'atto presupposto, la pregiudizialità-dipendenza deriverebbe, in caso di accoglimento dell'impugnazione del contribuente avverso l'atto presupposto, non dal giudicato venutosi a formare sull'accertamento dei profili di illegittimità che attengono all'atto presupposto, ma dall'effetto costitutivo di annullamento prodotto dalla pronuncia divenuta definitiva. Anche nel caso di rigetto della richiesta di annullamento con sentenza passata in giudicato il giudice dell'impugnazione dell'atto successivo non sarebbe vincolato dal giudicato, ma solamente dagli effetti (divenuti definitivi) dell'atto presupposto, i quali si riflettono inevitabilmente sull'atto dipendente. Ciò pare essere confermato dal fatto che, nel caso in cui il ricorso avverso l'atto presupposto sia stato respinto con pronuncia dotata di efficacia di giudicato, il giudice dell'impugnazione dell'atto successivo possa disporre l'annullamento dell'atto impugnato per vizi propri (in relazione ai quali il giudicato formatosi relativamente alla richiesta di annullamento dell'atto presupposto non può venir in rilievo).

nonché il potenziamento dell'efficacia ad esso attribuibile, comporta una valorizzazione del ruolo del giudice, potendo la relativa attività interpretativa essere riconosciuta idonea a travalicare i confini della singola controversia, con conseguente riduzione dello spazio interpretativo residuo in capo al giudice successivo.

Le similitudini che intercorrono tra il processo tributario e i processi civile e amministrativo, in specie con riferimento a talune tipologie di azioni, hanno altresì indotto a ritenere estensibili anche al primo alcune teorie elaborate in ambito civilistico e amministrativistico, ammettendo la possibilità che, contrariamente a quanto tradizionalmente si ritiene, l'attività interpretativa del giudice possa subire limitazioni in ragione del giudicato formatosi su pronunce emesse nell'ambito di altri giudizi.

Allo stesso tempo, tuttavia, il diritto processuale tributario sembra confermare la propria specialità, in ragione del fatto che, rispetto a quanto avviene in altri processi, nel processo tributario l'utilizzo del precedente sembra trovare uno spazio più contenuto. Ciò in ragione delle differenze che intercorrono tra le norme che regolano il processo tributario e quelle operanti nei processi civile e amministrativo, nonché, più in generale, delle peculiarità che caratterizzano il processo tributario.

Matteo Clò, dottore di ricerca in Diritto tributario, Università di Bergamo