Ridisegnati dalle Sezioni unite della Cassazione i confini della giurisdizione tributaria

a cura di **Maria Suppa** e **Maurizio Villani**

L'articolo 2 del Dlgs 546/1992 definisce l'ambito della giurisdizione tributaria. Nella sua originaria formulazione, tale articolo riproduceva la vecchia ratio di attribuire al giudice "speciale" le controversie su singoli atti, individuati in modo puntuale.

Tale articolo è stato successivamente novellato dall'articolo 12, comma 2, della legge 448/2001, che ha segnato una vera rivoluzione copernicana della materia, in quanto ha fondato le basi di un concetto ampio e generale di giurisdizione tributaria, affidando alla cognizione delle Commissioni tributarie le controversie «aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il servizio nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate dagli uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio».

Oltretutto, al giudice tributario è stata affidata anche, in via incidentale, la cognizione di «ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio» (articolo 2, comma 3, del Dlgs 546/1992).

Ulteriore estensione della portata dell'articolo 2 si è, altresì, avuta di recente, con l'articolo 3-*bis* del Dl 203/2005, convertito con modificazioni dalla legge 248/2005 che ha esteso la giurisdizione tributaria ai tributi di ogni genere e specie «comunque denominati». Inoltre, la suddetta norma ha allargato l'ambito della giurisdizione tributaria anche per effetto dell'inserimento delle «controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni».

> «Guida Normativa» conclude la pubblicazione della serie di approfondimenti dedicati al processo fiscale. Le precedenti puntate si trovano sui numeri 32, 34, 35, 36 e 38

L'ampliamento delle competenze dei giudici tributari è stato, altresì, rafforzato dall'articolo 35, comma 26-*quinquies*, del Dl 223/2006, convertito con modificazioni dalla legge 248/2006; la predetta norma, infatti, ha modificato, con decorrenza dal 12 agosto 2006, il comma 1 dell'articolo 19 del Dlgs 546/1992, introducendo le lettere *e-bis)* ed *e-ter)*, con le quali si prevede l'impugnabilità, davanti al giudice tributario, dell'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del Dpr 602/1973 e del fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del medesimo decreto.

Il rilevante ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie ha inevitabilmente comportato un allargamento degli atti impugnabili previsti dall'articolo 19 la cui elencazione, quindi, non può certo ritenersi tassativa.

INTERPRETAZIONI

Spartizione con il giudice amministrativo. Significative, in tema di giurisdizione tributaria, appaiono le recenti pronunce emesse dalla Suprema corte a Sezioni unite sulla delicata questione circa l'organo giudiziario (giudice amministrativo o giudice tributario) competente a sindacare il corretto esercizio del potere di autotutela attribuito agli uffici finanziari ed agli enti locali dall'articolo 2-*quater* del Dl 564/1999, convertito con modificazioni dalla legge 656/1994.

Al fine di dipanare definitivamente l'incertezza in tema di ripartizione della giurisdizione sui provvedimenti in questione, infatti, sono intervenute le Sezioni unite della Corte di cassazione con la sentenza 10 agosto 2005 n. 16776 .

In particolare, il Supremo collegio ha chiarito che le controversie relative al diniego (espresso o tacito) a provvedere in autotutela rientrano nella giurisdizione tributaria e non in quella amministrativa, in quanto la giurisdizione tributaria è ormai divenuta una giurisdizione a carattere generale, invocabile per qualunque controversia avente a oggetto uno specifico rapporto tributario ovvero sanzioni inflitte dagli uffici finanziari.
La Corte ha precisato che, in tal modo, restano fuori dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie «in cui non è direttamente coinvolto un rapporto tributario, ma viene impugnato un atto di carattere generale (articolo 7, comma 5, ultimo periodo, del Dlgs 546/1992), o si chiede il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo, e di cui l'Amministrazione finanziaria riconosce pacificamente la spettanza al contribuente».
Orbene, a distanza di quasi due anni la Cassazione, con un nuovo intervento a Sezioni unite, sentenza 27 marzo 2007 n. 7388, proseguendo nella linea della propria giurisprudenza ha ribadito il principio secondo cui spetta alle Commissioni tributarie decidere sui ricorsi presentati dai contribuenti contro il rifiuto dell'amministrazione finanziaria ad annullare atti amministrativi in autotutela.
In particolare, la Suprema corte è stata chiamata a risolvere un conflitto negativo di giurisdizione a seguito della proposizione, da parte di un contribuente, di un ricorso avverso il provvedimento di rigetto emesso dall'Agenzia delle entrate sull'istanza di autotutela presentata per l'annullamento di un avviso di liquidazione resosi definitivo per mancata impugnazione.
Il nuovo importante intervento di legittimità ha, quindi, il pregio di analizzare concretamente la sorte di una istanza di autotutela disattesa dall'amministrazione finanziaria.
In particolare, la Suprema corte, quanto alla giurisdizione, ha chiarito in maniera definitiva che:

- l'attribuzione al giudice tributario a opera dell'articolo 12, comma 2, della legge 448/2001, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie fa sì che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotuela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto tributario, debbano ritenersi devolute al giudice tributario, indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato;
- che la natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale; infatti, afferma la Cassazione: «l'attribuzione al giudice tributario di una controversia relativa alla lesione di interessi legittimi non incontra un limite nell'articolo 103 della Costituzione. Infatti, secondo una costante giurisprudenza costituzionale, non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, ben potendo, infatti, il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudici».

Quanto, invece, alla problematica della riconducibilità o meno del diniego di autotutela alle categorie indicate nell'articolo 19 del Dlgs 546/1992 la Suprema corte ha rilevato, altresì, che:

- la mancata inclusione dei predetti atti nell'elencazione contenuta nell'articolo 19 citato comporterebbe una grave lacuna di tutela giurisdizionale e di violazione dei principi contenuti negli articoli 24 e 113 della Costituzione.

Questo perché il carattere esclusivo della giurisdizione tributaria non consente che atti non impugnabili in tale sede siano devoluti, in via residuale, ad altri giudici, secondo le ordinarie regole di riparto della giurisdizione.
Acclarata definitivamente la possibilità di un controllo giurisdizionale da parte del giudice tributario sul potere di autotutela esercitabile da parte dell'amministrazione finanziaria, la Suprema corte ha, poi, affrontato e risolto la delicata questione circa i limiti in cui il predetto controllo debba essere esercitato da parte dei giudici del merito.
Al riguardo, la Cassazione ha operato una interessante distinzione in relazione al fatto che il rifiuto espresso dall'amministrazione contenga o meno la conferma della validità dell'atto originario contestato.
Nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotuela il giudice tributario può esercitare un sindacato soltanto sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa.

ATTRIBUZIONI

Tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie fa sì che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto tributario, debbano ritenersi devolute al giudice tributario, indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato.

@ DOMANDE E RISPOSTE

www.guidanormativa.ilsole24ore.com

I quesiti agli esperti di «Guida Normativa-Il Sole 24 Ore» possono essere inviati attraverso il sito internet, accedendo al link **Domande e Risposte** presente nella home page. Le risposte giungeranno direttamente sulla casella di posta elettronica degli abbonati. Sul web è inoltre disponibile un **archivio elettronico delle risposte**, organizzato per materia, con le soluzioni degli esperti ai quesiti di tutti gli abbonati

Diversamente, in tutti i casi in cui il rifiuto dell'amministrazione contiene, altresì, la conferma della fondatezza della pretesa tributaria, allora il giudice potrà sindacare nel merito la questione e, se dovesse ritenere l'atto originario illegittimo, potrà decidere per l'annullamento dello stesso.
Mentre all'amministrazione finanziaria non resterà che adeguarsi alla pronuncia del giudice tributario; in difetto, il contribuente potrà chiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione tributaria passata in giudicato ai sensi e per gli effetti dell'articolo 70 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546.

SEZIONI UNITE

Elenco delle attribuzioni. La Cassazione, sempre a Sezioni unite ha, altresì, attribuito alla giurisdizione delle commissioni tributarie le seguenti controversie:

- *Controversie relative alle sanzioni irrogate dall'Agenzia delle entrate alle imprese.*

La controversia sulla sanzione inflitta dall'Agenzia delle entrate a una società di assicurazione che si è avvalsa dell'opera libero-professionale di due medici dell'Inail, senza munirsi dell'autorizzazione dell'ente, è di competenza dei giudici tributari. In tal senso si sono pronunciate le Sezioni unite della Cassazione con la sentenza 14 giugno 2007 n. 13902, estendendo ulteriormente i confini della giurisdizione tributaria.
La Suprema corte, infatti, ha chiarito che l'articolo 12, comma 2, della legge 448/2001 ha attribuito alle Commissioni tributarie la cognizione su tutte le liti aventi a oggetto «le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari», individuando così la giurisdizione delle Commissioni tributarie non con riferimento alla materia della controversia, ma in relazione all'organo competente a irrogare la sanzione, nel senso che l'applicazione di questa da parte di un ufficio finanziario vale a radicare la giurisdizione delle Commissioni tributarie anche nel caso in cui si tratti d'infrazione diversa da quelle più direttamente tributarie.
Le Sezioni unite fondano la legittimità costituzionale della competenza delle Commissioni soprattutto su due considerazioni: in primo luogo, le Commissioni tributarie costituiscono un organo giurisdizionale pienamente legittimo e, anzi, rappresentano una risorsa per l'ordinamento, cui possono offrire apprezzabili potenzialità soprattutto in momenti caratterizzati, come quello attuale, da seri problemi di rapidità ed efficacia dell'apparato giudiziario.
Un argomento più strettamente giuridico è costituito dall'affermazione secondo cui la legge avrebbe ravvisato «una connessione stretta», un «intreccio fitto», con la materia fiscale, tale che la nuova competenza non «snaturerebbe la giurisdizione tributaria».

- *Giurisdizione del giudice tributario nelle controversie in materia di tasse automobilistiche.*

Con la sentenza 15 maggio 2007 n. 11082, le Sezioni unite della Corte di cassazione hanno sancito definitivamente la giurisdizione delle Commissioni tributarie per le tasse automobilistiche. Per la Suprema corte, infatti, la competenza del giudice tributario è esclusiva e generale per tributi e tasse di ogni tipo e comunque denominati, ma soprattutto non tiene conto dell'effettivo contenuto della domanda.
Unico limite alla sua giurisdizione è dato dagli atti di esecuzione forzata, tra i quali, però, non rientrano, per espressa previsione degli articoli 2 e 19 del Dlgs 546/1992, né le cartelle di pagamento né gli avvisi di mora o, a maggior ragione, le mere intimazioni di pagamento.

- *Controversie su tributi per il servizio sanitario nazionale.*

Con la sentenza 9 gennaio 2007 n. 123, le Sezioni unite hanno chiarito che rientra nella giurisdizione tributaria la controversia per l'impugnazione della cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo di somme dovute a titolo di contributi per il Ssn, sia per l'esplicita menzione del Dlgs 546/1992, sia per la natura tributaria della pretesa fatta valere, rientrando nelle prestazioni che non trovano giustificazione in finalità punitive o in un rapporto sinallagmatico tra prestazione e beneficio percepibile dal singolo.

- *Controversie in materia di canone di abbonamento al servizio radiotelevisivo.*

La Suprema corte, sempre a Sezioni unite, ha altresì attribuito alla giurisdizione del giudice tri-

MATERIE ESCLUSE

INCOMPETENZA DEL GIUDICE TRIBUTARIO

1. Risarcimento danni per gli illeciti commessi dal Fisco;
2. azione di risarcimento danni proposta dal lavoratore nei confronti del datore di lavoro per le maggiori imposte alle quali è stato assoggettato il reddito di lavoro, a causa del tardivo pagamento delle retribuzioni;
3. rapporti tra il soggetto attivo e il soggetto passivo della rivalsa;
4. contributi annuali per la sicurezza alimentare;
5. canoni per la concessione di un terreno demaniale;
6. somme ricavate dal gioco del lotto.

butario le controversie concernenti l'impugnazione di una cartella di pagamento emessa per il pagamento del canone di abbonamento al servizio radiotelevisivo (sentenza 18 settembre 2006 n. 20068).

- *Controversie in materia di diritti camerali.*

Con la sentenza 24 giugno 2005 n. 13549, la Suprema corte, sempre a Sezioni unite ha sancito la giurisdizione esclusiva del giudice tributario nelle controversie aventi a oggetto i diritti camerali.

- *Controversie tra sostituto e sostituito.*

Le Sezioni unite, con la sentenza 20 ottobre 2006 n. 22515, hanno chiarito che «la controversia tra sostituto e sostituito, avente ad oggetto la pretesa del primo di rivalersi delle somme versate a titolo di ritenuta d'acconto non detratta dagli importi erogati al secondo, non diversamente da quella promossa dal sostituito nei confronti del sostituto, per pretendere il pagamento di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta, rientra nella giurisdizione delle commissioni tributarie».

La Suprema corte ha, altresì, precisato che: «l'applicazione di siffatto principio non trova alcun ostacolo nel carattere "impugnatorio" della giurisdizione delle commissioni tributarie - il quale presuppone la presenza di un provvedimento dell'amministrazione finanziaria contro cui proporre quel reclamo che costituisce veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione, giacché, come il sostituito, nel caso di prelevamento della ritenuta, potrà promuovere, presentata la dichiarazione annuale, la procedura di rimborso, così il sostituto, in caso di prelevamenti di somme non detratte a titolo di ritenuta, potrà a sua volta formulare richiesta di restituzione al fisco - in particolare rappresentando le ragioni prospettate dal presunto debitore di imposta per sottrarsi alla rivalsa - impugnandone quindi il rigetto, con ricorso rivolto anche nei confronti del sostituito, effettivo debitore verso il fisco e, quindi, da considerarsi litisconsorte necessario».

ECCEZIONI

Quali liti. La Cassazione ha, invece, escluso categoricamente la giurisdizione delle Commissioni tributarie nelle controversie aventi a oggetto:

- il risarcimento danni per gli illeciti commessi dal Fisco (Corte di cassazione, Sezioni unite, sentenze 16 aprile 2007 n. 8958 e 4 gennaio 2007 n. 15);
- l'azione di risarcimento danni proposta dal lavoratore nei confronti del datore di lavoro per le maggiori imposte alle quali è stato assoggettato il reddito di lavoro, a causa del tardivo pagamento delle retribuzioni (Corte di cassazione, Sezioni unite, sentenza 18 maggio 2006 n. 11650).

Per le Sezioni unite, infatti, la giurisdizione del giudice tributario si determina solo se la controversia riguarda una contestazione (da parte del sostituto d'imposta) sulla legittimità della ritenuta operata dal sostituto;

- i rapporti tra il soggetto attivo e il soggetto passivo della rivalsa (Corte di cassazione, Sezioni unite, sentenza 8 marzo 2006 n. 4896);
- i contributi annuali per la sicurezza alimentare (Corte di cassazione, Sezioni unite, sentenza 20 settembre 2006 n. 20318);
- i canoni per la concessione di un terreno demaniale (Corte di cassazione, Sezioni unite, sentenza 18 settembre 2006 n. 20067);
- le somme ricavate dal gioco del lotto (Corte di cassazione, Sezioni unite, sentenza 6 aprile 2006 n. 7996). ■