-7388/07

ESENTE REGISTRAZIONE

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Oggetto

AUTOTUTELA TRIBUTARIA
GIURISDIZIONE

R.G.N. 9448/06

Cron. 7388

Rep.

Ud. 06/02/07

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Vincenzo CARBONE - Presidente aggiunto -

Dott. Gaetano NICASTRO-Presidente di sezione -

Dott. Antonio VELLA - Presidente di sezione -

Dott. Enrico ALTIERI - Rel. Consigliere -

Dott. Maria Gabriella LUCCIOLI - Consigliere -

Dott. Giulio GRAZIADEI - Consigliere -

Dott. Francesco TRIFONE - Consigliere -

Dott. Guido VIDIRI - Consigliere -

Dott. Aldo DE MATTEIS - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

LENZI GIOVANNI, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA G. PISANELLI 4, presso lo studio dell'avvocato GIUSEPPE GIGLI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato ARTURO GIULIANO, giusta delega in atti;

- ricorrente -

contro

2007 MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in persona del

101 Ministro pro-tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona

del Direttore pro-tempore, elettivamente domiciliati in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

- controricorrenti -

per la denuncia del conflitto negativo di giurisdizione avverso le sentenze n. 3/03/04 della Commissione Tributaria di primo grado di TRENTO, depositata l'11/02/04 e la n. 355/04 del Tribunale amministrativo regionale di TRENTO, depositata il 25/10/04;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 06/02/07 dal Consigliere Dott. Enrico ALTIERI;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. Domenico IANNELLI che ha concluso per la giurisdizione del giudice tributario.

§1. Svolgimento del processo.

1.1. Con ricorso notificato il 3 giugno 2003 Giovanni Lenzi impugnava dinanzi alla commissione tributaria di primo grado di Trento il provvedimento, emesso dal direttore dell'Agenzia delle Entrate - ufficio di Borgo Valsugana il 28 marzo 2003, col quale veniva negato l'annullamento in autotutela dell' avviso di liquidazione, e la cartella di pagamento emessa dal con-

cessionario della riscossione per omesso pagamento di tale avviso, divenuto definitivo, atti concernenti imposta di registro, con irrogazione di sanzioni, a seguito di revoca dei benefici fiscali accordati all'acquisto di terreni agricoli da parte di imprenditori agricoli. A sostegno del ricorso deduceva violazione del d.l. n. 564 del 1997 e delle norme che regolavano l'agevolazione revocata, eccesso di potere per difetto d'istruzione e difetto di motivazione.

Con sentenza dell'11 febbraio 2004 la commissione adita dichiarava il proprio difetto di giurisdizione, osservando che l'esercizio del potere di autotutela, secondo l'art. 68 del d.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, e il d.m. 11 febbraio 1997, n. 37, rientrava nell'ambito della discrezionalità amministrativa e non era ricompresso tra le ipotesi di atti impugnabili previste dall'art. 19 del d.l.vo n. 546 del 1992.

Per quanto attiene, specificamente, alla cartella di pagamento, la commissione rilevava che, nella specie, tale atto non era stato impugnato dal ricorrente per vizi propri, ma del precedente atto con cui veniva notificata la pretesa fiscale, per cui, non essendo stato tale atto impugnato, il ricorso era, sul punto, inammissibile.

1.2. Il Lenzi proponeva, altresì, ricorso al tribunale di giustizia amministrativa del Trentino - Alto Adige, il quale, con sentenza del 25 ottobre 2004, dichiarava inammissibile il ricorso per difetto di giurisdizione.

Il tribunale premetteva che il provvedimento di revoca dell'agevolazione, emesso con l'avviso di liquidazione, era fondato sul parere negativo emesso dalla Provincia Autonoma di Trento in data 17 luglio 2002. Tale parere era stato, poi, modificato dall'ufficio competente della Provincia in senso favorevole al contribuente con un nuovo parere in data 19 febbraio 2003, rilevandosi che la limitazione dell'apporto lavorativo del Lenzi era giustificata dalle sue condizioni di invalido civile, per cui l'acquisto di terreni poteva essere considerato come ampliamento di proprietà di coltivatore diretto.

Essendo trascorso il termine per impugnare l'avviso di liquidazione, il Lenzi presentava all'Agenzia delle Entrate - ufficio di Borgo Valsugana, istanza di annullamento in via di autotutela, producendo il nuovo parere.

Secondo il tribunale, a seguito dell'art. 12, comma 2°, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, che, modificando l'art. 2 del d.l.vo n. 546 del 1992, ha attribuito alle

commissioni tributarie tutte le controversie relative a tributi di ogni genere e specie, anche la presente controversia doveva ritenersi devoluta al giudice tributario. Nella specie, infatti, si discuteva sull'esistenza dei presupposti per l'imposizione tributaria, e in particolare sull'esistenza dei presupposti per beneficiare del regime agevolativo, e cioè dello *status* di coltivatore diretto.

Il Lenzi proponeva, quindi, ricorso per cassazione *ex* art. 362, comma 2°, cod. proc. civ., denunciando un conflitto negativo di giurisdizione.

Le Amministrazioni Finanziarie resistono con controricorso, sostenendo che la giurisdizione appartiene al giudice tributario.

Richiamando i principi affermati dalle Sezioni Unite di questa Corte nella sentenza n. 16776 / 2005, l'Avvocatura sostiene che, dopo l'attribuzione al giudice tributario di tutte le controversie concernenti tributi, a tale giudice sono sottratte solo le controversie che non involgono direttamente un rapporto tributario, come quando viene impugnato un atto di carattere generale, o quando l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto dovuto un rimborso. La giurisdizione tributaria è divenuta, orami, una giurisdizione di carattere generale, unica, autonoma ed esclusiva.

Errato sarebbe anche l'argomento secondo cui gli atti di esercizio del potere di autotutela non sono previsti tra quelli impugnabili elencati nell'art. 19 del d.l.vo n. 546 del 1992. Secondo la citata sentenza delle Sezioni Unite, l'allargamento della giurisdizione tributaria comporta, come conseguenza, un allargamento degli stretti confini di tale norma, necessario per evitare che il nuovo testo dell'art. 2 del d.l.vo n. 546 del 1992 resti lettera morta.

§3. Motivi della decisione

3.1. Le Sezioni Unite ritengono che la controversia debba essere devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie.

Il Collegio aderisce ai principi affermati dalle Sezioni Unite nella sentenza 16778/05, nella quale è stato ritenuto che l'attribuzione al giudice tributario, da parte dell'art. 12, secondo comma, della legge n. 448 del 2001, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, come quello nella specie impugnato, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devoluti al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia (in

precedenza su alcuni tributi, attualmente su qualunque tributo), indipendentemente dalla specie di atto impugnato. Pertanto, la natura discrezionale dell' esercizio dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale, la cui giurisdizione è ora definita mediante una clausola generale, per il solo fatto che gli atti di cui tale giudice si occupa sono vincolati. L'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione di interessi legittimi non incontra un limite nell'art. 103 Cost. Infatti, secondo una costante giurisprudenza costituzionale, non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, potendo il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudici (da ultime, ordinanze n. 165 e 414 del 2001 e sentenza n. 240 del 2006).

Con la conseguenza che il sindacato del giudice dovrà riguardare,non solo l'esistenza dell'obbligazione tributaria (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica), ma prima di tutto il corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale,che non può mai comportare la

sostituzione del giudice all'amministrazione in valutazioni discrezionali, né - per i limiti posti dall'art. 4 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E - l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario.

L'invasione, da parte del giudice, della sfera discrezionale propria dell'esercizio dell'autotutela comporterebbe, infatti, un superamento dei limiti esterni della giurisdizione attribuita alle commissioni tributarie. Sui limiti del sindacato giurisdizionale sugli atti di autotutela, il cui superamento comporta un'invasione in una sfera estranea a quella della giurisdizione tributaria, le Sezioni Unite ritengono utile il riferimento ai principi affermati dalla giurisprudenza amministrativa (*ex plurimis*, Consiglio di Stato, sentenze n. 6758 e 7287 del 2004), in quanto, in base alla disciplina contenuta nell'art. 2 - *quater* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni nella legge 30 novembre 1994, n. 656, e nel regolamento di esecuzione, approvato con d.m. 11 febbraio 1997, n. 37, i poteri di annullamento d'ufficio e di revoca dell'Amministrazione finanziaria possono essere esercitati soltanto nel perseguimento di interessi pubblici. L'art. 3 del regolamento stabilisce che, nell'esercizio di tali poteri, deve essere data priorità « *alle fat-*

tispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso».

3.2. E' quindi evidente che l'esercizio del potere in questione, che non richiede alcuna istanza di parte (art.2 del regolamento), non costituisce un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti, anche se lo stesso finisce con l'incidere sul rapporto tributario e, quindi, sulla posizione giuridica del contribuente.

Dai principi sopra enunciati consegue, inoltre, che nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa. Ove l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia. In difetto potrà essere esperito il rimedio del ricorso in ottemperanza di cui all'art. 70 del d.l.vo n. 546 del 1992,

con l'avvertenza che tale norma, a differenza di quanto previsto per l'analogo rimedio dinanzi al giudice amministrativo *ex* art. 27, n. 4, del t.u. sul Consiglio di Stato (r.d. 26 giugno 1924, n. 1054), non attribuisce alle commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito.

Il carattere discrezionale del ricorso all'autotutela comporta, altresì, l'inapplicabilità dell'istituto del silenzio - rifiuto, non esistendo, all'epoca dell'atto impugnato, alcuna previsione normativa specifica in materia.

3.3. Per quanto attiene alla problematica della riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie indicate dall'art. 19 del d.l.vo 31 dicembre 1992, n.546, sulla quale la citata sentenza delle Sezioni Unite ha fornito alcune indicazioni, tale problematica, come affermato da una consolidata giurisprudenza della Corte (da ultima, Sez.Un., ord. n. 22245/06), non attiene alla giurisdizione, ma alla proponibilità della domanda. Sarà, quindi, compito della commissione tributaria verificare se l'atto in contestazione possa ritenersi impugnabile nell'ambito delle categorie individuate dall'art. 19 del d.l.vo n. 546 del 1992. In proposito le Sezioni Unite non possono non rilevare che la manca-

ta inclusione degli atti in contestazione nel catalogo contenuto in detto articolo comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli articoli 24 e 113 della Costituzione. Infatti, 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 (Sez.Un., ord. N. 13793/04).

In conclusione, il conflitto deve essere risolto dichiarandosi la giurisdizione del giudice tributario, con la conseguente cassazione della sentenza della commissione tributaria di primo grado di Trento, alla quale va rimessa la presente causa.

La novità della questione e l'inesistenza di un indirizzo giurisprudenziale consolidato in materia giustificano una pronuncia di compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite;

risolvendo il conflitto, dichiara la giurisdizione delle commissioni tributarie; cassa la sentenza della commissione tributaria di primo grado di Trento n. 3/03/04 del 26 gennaio - 11 febbraio 2004, alla quale rimette la causa; compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio delle Sezioni Unite civili, il 6 febbraio 2007.

Il Consigliere estensore — Il Presidente

Enrico Altieri — Vincenzo Carbone

IL CANCELLIERE C1
Giovanni Giambattista

Depositata in Cancelleria
oggi, 27 MAR. 2007
IL CANCELLIERE C1
Giovanni Giambattista