

# QUESTIONI PRELIMINARI E INCIDENTALI DI COMPETENZA DELLE C.T.. ATTI IMPUGNABILI IN RELAZIONE ALLE NUOVE COMPETENZE ESTINZIONE DELLA OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA PER COMPENSAZIONE

*Relatore:*

Prof. Enrico NUZZO

Professore Ordinario di Diritto Tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università "Federico II" di Napoli

SOMMARIO: 1. Ampliamento di competenze e giurisdizione generale tributaria. – 2. L'identificazione degli atti impugnabili. – 3. Atto presupposto, atto consequenziale ed azione negativa di accertamento. – 4. Di talune questioni c.d. incidentali. – 5. Profili dell'estinzione per compensazione dell'obbligazione tributaria: a) sostanziali. – 6. Segue: b) processuali. – 7. Sulle spese di giudizio.

1. Con l'ampliamento della competenza delle C.T. (art. 12, c. II, l. 28 dicembre 2001, n. 448) si finisce col delineare una giurisdizione generale sui "tributi d'ogni genere e specie" alla quale rimangono estranei soltanto gli atti di esecuzione forzata successivi alla cartella di pagamento e la surroga del concessionario per le procedure esecutive.

La novità di cui innanzi ed il fatto dell'avvenuta istituzione della sezione della S.C.C. alla quale è demandata la competenza esclusiva in siffatta materia, per effetto del riassetto interno alla S.C., fanno delineare una giurisdizione "specializzata" e/o speciale (e qui vengono in rilievo questioni ex 102 Cost.) sempre più spinta nel senso della "professionalizzazione" del magistrato tributario.

La progressiva espansione del concetto di tributo nella giurisprudenza della C.C. e della S.C.C. lascia intravedere, quasi del tutto, l'estesa latitudine delle controversie a cui si riporta la competenza delle C.T.<sup>1</sup>, la quale risul-

---

<sup>1</sup> Siffatta estensione si enuclea nella competenza oltre che sulle questioni di cui all'art.19 D. Lgs. 546/92 anche in materia di contributi ai consorzi di bonifica, per le spese di esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica (Cass. 22 novembre 2001, n. 14789; 22 febbraio 2000, n. 1985; 1° febbraio 2000, n. 1093; n. 9493/1998); canone di abbonamento alle trasmissioni radiotelevisive, (Cass. N. 1441/1996; 5 novembre 1991, n. 11808); diritti per la macelleria e trasporto delle carni (Cass. n. 4876 del 1994); e contributi per l'esercizio del pascolo dovuto dagli utenti di uso civico (Cass. 20 dicembre 1985, n. 6522); l'IVA all'esporta-

ta vieppiù arricchita in considerazione della loro designazione a decidere anche sulle “sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari” per violazioni, ovviamente, relative alla materia tributaria<sup>2</sup>.

Restano sullo sfondo, in questo contesto, le questioni che toccano la tutela per le controversie aventi ad oggetto i tributi prima devoluti alla competenza del giudice ordinario. È questo anche alla luce dell’elencazione tassativa degli atti impugnabili siccome indicati dall’art.19 D. Lgs. 546/92. A prescindere da condizionamenti “ideologici” o di c.d. “scuole” in ordine all’oggetto del processo tributario (se di accertamento o di annullamento), e soffermando l’attenzione sull’unico dato degno di nota implicito nel divieto di autonoma impugnativa degli atti diversi da quelli indicati al I c. dell’art.19 citato, alcune centrali questioni finiscono col venire inevitabilmente in rilievo.

2. Con riferimento ai tributi ora acquisiti alla competenza delle C.T. occorre indicare su quali piani procede la tutela ad essi accordata, in considerazione anche della peculiarità di taluni procedimenti (v., ad esempio, per i tributi doganali, le questioni ed i connessi atti concernenti la quantificazione e qualificazione delle merci, la liquidazione e riscossione del tributo) e del valore annesso all’elenco degli atti impugnabili di cui all’art.19 D. Lgs. 546/92. Un intervento del legislatore in materia appare auspicabile. E questo pur senza ignorare il consolidato orientamento della S.C. (Sez. Un. 29 marzo 1999, n. 185) che, pur confermando la già sottolineata tassatività dell’elenco di cui al citato art. 19, non preclude l’interpretazione estensiva del suo tenore sicchè, in estrema sintesi, potrebbe anche asserirsi che dall’esame della struttura e funzione dell’atto si è posti nelle condizioni di desumerne l’autonoma im-

---

zione, ex art. 70 del D.P.R. n. 633/1972 (regime dei tributi doganali); le accise, imposte sulla produzione e consumo di oli minerali, benzina, vino, alcool etilico, eccetera, di cui al D. Lgs. 26 ottobre 1995 n. 504; tassa per la circolazione degli autoveicoli; imposte sugli intrattenimenti e l’IVA relativa, riscossa unitamente ad essa (art. 74 - quarter del D.P.R. n. 633/1972); tasse per le concessioni governative; imposte regionali sulle concessioni statali di beni demaniali o indisponibili.

<sup>2</sup> Devono ritenersi superati i dubbi in ordine all’appartenenza al giudice speciale delle controversie concernenti il c.d. fermo amministrativo, (di cui all’art. 69, comma 6, del R.D. n. 2440 del 1923 sulla contabilità generale dello Stato) in applicazione del quale l’A.F. è provveduta del potere di bloccare il pagamento di somme (rimborso di imposte) a favore del contribuente quando la stessa o altra amministrazione sia a sua volta creditrice dell’avente diritto. È stato, per un certo tempo, controverso se, trattandosi di provvedimento discrezionale, comportante l’affievolimento ad interesse legittimo del diritto al rimborso immediato, la giurisdizione in materia spettasse al giudice amministrativo, al giudice ordinario o a quello tributario. L’estensione della giurisdizione delle C.T. a tutta la materia tributaria, rende non più contestabile la spettanza alle Commissioni Tributarie (conf.: Cass., SS.UU., 7 febbraio 2002, n. 1733).

pugnabilità o meno. Ne discenderebbe, ovviamente, in questa logica, l'autonomia impugnabilità (appunto) degli atti che, comunque denominati, assolvono alle funzioni proprie dell'avviso di accertamento, dell'atto di liquidazione, etc.

Implicita, nelle considerazioni di cui innanzi, la centralità del ricorso al dato ermeneutico, la cui fondatezza e legittimità potrebbe, però, esser contestata, muovendo dalle seguenti essenziali considerazioni:

– la tassativa indicazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19, preclude ogni integrazione di siffatto elenco, per via esegetica;

– l'indagine volta all'identificazione degli atti impugnabili, al di fuori di quelli tassativamente nominati, non può esser rimessa alla parte che intende contrastare la pretesa impositiva;

– siffatta integrazione nemmeno può effettuarsi sulla base del precetto (art.19, c. II D. Lgs. 546/92) che vuole gli atti impugnabili provvisti del termine della modalità e dell'organo da adire per l'impugnativa, poiché così operando si finirebbe col consentire siffatta integrazione "all'altra parte" cointeressata alla controversia tributaria.

3. È nota la *querelle* sull'autonomia impugnabilità o meno dell'atto presupposto rispetto all'atto consequenziale che, preciso, non può che esser di quelli elencati al I c. dell'art. 19 citato. Sicché, sotto questo profilo, ed in linea logica, per evidenti ragioni di semplicità, razionalità ed economicità del processo, dovrebbe esser esclusa l'impugnabilità dell'atto presupposto per esser la tutela dei diritti del contribuente incentrata esclusivamente intorno all'impugnativa degli atti indicati dall'art. 19 predetto.

È con riferimento a siffatto essenziale assunto che è stata sempre esclusa, in materia tributaria, la possibilità di proporre azioni di accertamento negativo diretta in via preventiva (e non collaterale) rispetto all'emanazione di atti impositivi. V'è, per vero, da rilevare che siffatte azioni di accertamento erano ammesse per le controversie devolute un tempo al giudice ordinario. Ma è altrettanto vero che la conservazione del divieto di azioni di accertamento negativo come caratteristica eminente del processo tributario, comporta, in via automatica, l'impossibilità, in linea di principio, di conservare per i tributi devoluti alla competenza delle C.T., sottraendola a quella dell'A.G.O., l'esperibilità dell'azione di accertamento negativo di cui innanzi. E questo pur se non possono del tutto escludersi ipotesi in relazione alle quali, nell'impugnativa proposta, un'azione di accertamento di tal fatta finisce col venire sostanzialmente in rilievo.

4. La ridefinizione del tenore del comma 3 dell'art. 2 D. Lgs. n. 546 enuncia anche l'esplicito conferimento al giudice tributario del potere di ri-

solvere “in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione di ogni controversia rientrante nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone diverse dalla capacità di stare in giudizio”. La portata dell’innovazione, rapportata al tenore del dettato dell’art. 39 D. Lgs. 546 (il processo è sospeso quando è stata presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudizievole una questione sullo stato o la capacità delle persone salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio), finisce col perdere quasi del tutto la sua apparente carica innovativa, non potendo dubitarsi che, incidenter tantum, le CT decidono sulle questioni già appartenenti all’Ago.

Non condivisibile, perciò, l’orientamento di cui alla circ. Agenzia Entrate 25/E del 21.03.2001 secondo cui il nuovo testo dell’art. 2, c. III, smentirebbe l’indirizzo in materia affermato dalla S.C. (Cass. 21 marzo 2001, 4058; 30 ottobre 2000, n. 14821; 10 aprile 2000, 4509) il quale, com’è noto, è nel senso che l’art. 39 D. Lgs. 546 investirebbe le sole ipotesi di pregiudizialità esterna al processo tributario (questioni pregiudiziali riconducibili all’ambito di altra giurisdizione) e non pure a quelle interne (cioè a questioni comunque rientranti nella competenza delle C.T.) rispetto alle quali risulterebbe applicabile l’art. 295 c.p.c. che assegna al giudice ampio potere di sospensione. Se, però, si considera che l’art. 2 citato si propone proprio di delimitare l’oggetto della giurisdizione della C.T., si può agevolmente concludere nel senso che la riformulazione del suo testo non fa altro che elevare al rango di precetto normativo quando già, per altro verso, risultava desumibile dal preesistente assetto, come inteso e ricostruito dalla giurisprudenza della S.C. (sent. 14588 S.C.).

5. Secondo l’art. 8 I c., l. 27 luglio 2000, n. 212 “l’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”. Il successivo comma 8 aggiunge poi che con regolamenti emanati ai sensi dell’art.17, c. II, l. 23 agosto 1998, n. 400 è disciplinata l’estinzione dell’obbligazione tributaria per compensazione, estendendo, dall’anno 2002, l’applicazione dell’istituto anche ai tributi per i quali non è attualmente previsto. Ne sarebbe dovuto conseguire: a) la generale applicabilità dell’istituto oltre l’ambito dell’IVA, il solo tributo nel quale tradizionalmente l’importo c.d. a debito si è ritualmente compensato con quello c.d. “a credito del medesimo periodo”; b) l’entrata in vigore del nuovo regime dell’anno 2002, col conseguente riconoscimento, dunque, della “par condicio del dare e dell’avere a partire dal momento della loro coesistenza (art. 1242 c.c.)” La conclusione parrebbe avvalorata dalla stessa suprema Corte, la quale si è fatta carico di sottolineare che *“soltanto uno Stato inefficiente ed autoritario può aspirare a compensare le proprie eventuali carenze organizzative con una legislazione, o una giurisprudenza, “protezionistica” che disconosca cioè i diritti del cittadino fino a quando non siano ma-*

*turi i tempi della burocrazia. Uno Stato moderno che operi secondo criteri di efficienza ed economia, che non ha timore di porsi su di un piede di parità con il cittadino (non più suddito), tanto da formalizzarne e tutelarne i diritti inviolabili (almeno in linea di principio) nei confronti del fisco con apposito statuto (l. 212/2000) non può poi pretendere che i tempi dei pagamenti a favore dei contribuenti siano affidati alla “buona volontà” dei funzionari incaricati, senza alcuna possibilità di rivalsa da parte del creditore.....”* (così Cass. n. 4760/01). Siffatto impegnativo indirizzo, in una materia rispetto alla quale ben difficilmente, per via regolamentare, può essere aggiunto qualcosa di nuovo rispetto al consolidato orientamento già avutosi sul versante codicistico e nella correlativa esperienza giurisprudenziale, non dovrebbe far intravedere perplessità nella condotta di chi è chiamato a rendere immediatamente applicabile il principio di compensazione dell’obbligazione tributaria. E questo anche da parte dei giudici delle C.T., tanto più che lo stesso principio - e son sempre parole della Suprema Corte (sent. 4760/01; 5860/01) - “è espressione dei valori fondamentali portati dalla Carta Costituzionale”. Sicchè a far data dal 2002, non dovrebbe più trovar tutela giurisdizionale il comportamento omissivo, in ordine all’applicazione di siffatto principio, maliziosamente giustificato sulla base della mancata emanazione dell’apposita disciplina attuativa potendosi ritenere pienamente identificabili, dalla pregressa esperienza, i principi in base ai quali rendere operante, a partire dal 2002, l’istituto del quale si discorre, affrancandolo (per usare le parole della S.C.: sent. 4760/01) da una giurisprudenza protezionista, votata a disconoscere “*i diritti del cittadino fino a quando non siano maturi i tempi della burocrazia*”.

6. L’estinzione dell’obbligazione tributaria, nell’ipotesi in cui l’ufficio non abbia riconosciuto il credito opposto dal contribuente in compensazione, dovrebbe essere rilevata dal giudice con sentenza, dichiarativa nella parte in cui rileva l’intervenuta compensazione e costitutiva nella parte in cui annulla l’atto impugnato. E questo perché l’art. 8 della legge 212/00, nel prevedere la generalizzata forma di estinzione dell’obbligazione di cui si discorre, ha finito col dare vita ad una fattispecie di compensazione legale che il giudice dovrebbe constatare essersi verificata già nel momento della coesistenza del debito con il credito. Ne consegue che alla dichiarazione dell’intervenuta estinzione dell’obbligazione dovrebbe necessariamente seguire l’annullamento dell’atto impugnato, sia esso un avviso di accertamento o un rifiuto oppure il semplice silenzio. Nel caso, invece, che l’ufficio, in corso di giudizio, abbia riconosciuto l’esistenza della compensazione con conseguente rinuncia alle proprie pretese, la controversia non potrebbe che evidentemente concludersi con una sentenza di rito dichiarativa dell’estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

7. Con l'obbligo dell'assistenza tecnico-professionale nei giudizi innanzi le C.T. ha trovato ingresso nel processo tributario il principio della soccombenza di cui all'art. 91 c.p.c., con conseguente condanna alle spese della parte riconosciuta tale. Dal che l'ovvio presupposto per il quale siffatta condanna può esservi solo in quanto la parte vittoriosa le abbia sostenute per lo svolgimento dell'attività difensiva correlata alla partecipazione al giudizio (Cass. Civ. 09.11.1982, n. 5897). Le conseguenze derivanti dall'introduzione e dall'operatività dei tempi dell'istituto della compensazione rispetto all'operatività del precetto della soccombenza sono di diretta derivazione delle regole e dei principi innanzi ricordati.

La corretta e coerente applicazione degli enunciati dalla S.C., alla luce anche della pacifica constatazione che nessun regolamento può recare sostanziali principi innovativi in ordine all'operatività dell'istituto, dovrebbe condurre all'ovvia conseguenza della condanna alle spese dell'Agenzia resistente senza nemmeno escludere – alla luce della congiunta presa d'atto della chiara emersione della non necessarietà di una disciplina per dare attuazione all'istituto della compensazione e del preciso, impegnativo, orientamento assunto dalla S.C. sulle controversie pretestuose – quella responsabilità aggravata per lite temeraria di cui all'art.96 c.p.c., riconoscibile anche in campo tributario (v. Cass. Sez. Un. 5.2.1997, n.2683). Ove, invece, dovesse prevalere un indirizzo protezionistico, figlio di incredibili revirement che, invocando il dato formale della mancata emanazione dell'apposita disciplina di attuazione, dovesse esser tale da far diversamente interpretare, o addirittura, di far mutare indirizzo alla S.C., e procrastinare, oltre il 31.12.2001, la piena operatività dell'istituto, non resterà che prendere atto del prevalere, ancora una volta, de "i tempi della burocrazia". I quali potranno incidere sull'esito del giudizio anche sino al punto da giustificare pure ipotesi di soccombenza della parte privata, con conseguente condanna alle spese di colui che avrà osato rivendicare i propri diritti nei confronti di uno Stato sempre meno in grado di tener fede ai precetti che pure si è dato.