

## LABORATORIO SUL PROCESSO TRIBUTARIO QUESTIONARIO (1) – Giurisdizione

Le tematiche concernenti la giurisdizione del Giudice tributario riversate nel questionario sono quelle relative:

- alla giurisdizione del Giudice tributario in presenza di contestazioni sulla **legittimità di un atto amministrativo generale** (quesito n. 1)
- alla giurisdizione del Giudice tributario sugli **atti del procedimento amministrativo** (quesito n. 2) ed all'**incidenza dei vizi di questi atti sulla validità dell'atto impositivo** (quesito n. 3)
- alla giurisdizione del Giudice tributario sulle **controversie tra sostituto e sostituto di imposta** (quesito n. 4) ed alla **partecipazione dell'Amministrazione finanziaria al relativo giudizio** quale litisconsorte necessario (quesito n.5).

Di seguito: i quesiti, le risposte (in valore assoluto e percentuale) e alcuni rapide notazioni.

\* \* \*

**1) Qualora la decisione della controversia tributaria sia condizionata dalla disamina e valutazione di un atto amministrativo generale, il giudice tributario:**

Risposta	numero	percentuale
a. dichiara il difetto di giurisdizione a favore del G.A.	4	1,89%
b. può disapplicare in via incidentale l'atto amministrativo	158	74,53%
c. in pendenza di impugnazione proposta dinanzi al G.A. sospende il giudizio	50	23,58%

La maggior parte degli intervistati (circa tre quarti) ha ritenuto che al Giudice tributario compete la **disapplicazione dell'atto amministrativo generale illegittimo**.

Tale soluzione apparente senz'altro coerente con l'interpretazione prevalente dell'art. 7, comma 5,<sup>1</sup> e dell'art. 2, comma 3<sup>2</sup>, del d.lgs. n. 546 del 1992.

---

<sup>1</sup> «Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente»

Una percentuale non irrisoria di intervistati (poco meno di un quarto) ha espresso invece l'avviso che il Giudice tributario debba **sospendere il giudizio** qualora l'atto amministrativo avente portata generale sia stato impugnato davanti al Giudice amministrativo.

Questa posizione non sembra collimare con il consolidato orientamento della Suprema corte sulla portata dell'art. 39, comma 1<sup>3</sup>, del d.lgs. n. 546 del 1992 (orientamento) che vuole che il processo tributario non può essere sospeso in ragione della ritenuta necessità della risoluzione di ulteriori e diverse questioni devolute alla cognizione del giudice ordinario o di quello amministrativo, dovendo, invece, il giudice tributario procedere alla definizione della controversia sottoposta al suo esame, previa risoluzione, *incidenter tantum*, delle suddette questioni (v. Cass. civ., sez. VI, 28-05-2014, n. 12008).

Leggendo "in controluce" questi dati verrebbe da pensare che, alla loro base, possa esserci una "sfiducia" nelle capacità del Giudice tributario di affrontare e risolvere questioni normalmente rimesse al *visus* del giudice amministrativo, ("sfiducia") che potrebbe indurre a ritenere preferibile, al costo di qualche forzatura del sistema (la sospensione non prevista dall'art. 39, cit., ed il conseguente allungamento dei tempi di definizione del giudizio tributario), l'attribuzione ad un giudice (ritenuto) più qualificato del vaglio della legittimità degli atti amministrativi la cui efficacia è rivolta ad una pluralità indifferenziata di contribuenti.

Allo stesso modo, la scelta di sospendere il giudizio tributario in attesa della pronuncia del Giudice amministrativo dinanzi al quale l'atto amministrativo generale è stato direttamente impugnato potrebbe anche rispondere allo scopo di dare la preferenza ad un esito processuale suscettibile – nel caso di accoglimento del ricorso proposto davanti a quel Giudice – di espungere dall'ordinamento, con effetto *erga omnes*, l'atto amministrativo generale illegittimo.

Per completezza si ricorda che, la disposizione di cui all'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui nei giudizi innanzi alle commissioni tributarie non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza, non osta alla proposizione del regolamento di competenza avverso i provvedimenti di sospensione del processo (così Cass. civ. [ord.], sez. trib., 25-07-2013, n. 18104).

Una fascia assolutamente ristretta di intervistati (meno del 2 per cento) ha ritenuto che, in presenza di una contestazione su atti amministrativi generali, il Giudice tributario debba dichiarare il proprio **difetto di giurisdizione**.

---

<sup>2</sup> «Il giudice tributario risolve in via incidentale 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».

<sup>3</sup> «Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio»

La questione sembra però pacifica in giurisprudenza: la diretta impugnativa di un atto amministrativo generale esula dalla giurisdizione delle commissioni tributarie (Cons. Stato, sez. II, 01-10-2013, n. 4681/07), ma – come si è testé sottolineato – allo stesso Giudice tributario comunque compete, debitamente circoscritto nei confini della cognizione incidentale, il potere di cognizione in ordine a tali atti (così Cass. civ., sez. un., 27-12-2017, n. 30991).

Il basso numero percentuale delle scelte formulate in questa direzione induce a non attribuire rilievo statistico a questo dato.

\* \* \*

**2) Nel caso in cui con il ricorso sia stata lamentata l'illegittimità degli atti istruttori da parte dell'Amministrazione, il sindacato giurisdizionale si estende anche ad essi?**

Risposta	numero	Percentuale
a. <i>sì, sempre</i>	144	68,57%
b. <i>no, mai</i>	21	10,00%
c. <i>altro (specificare)</i>	45	21,43%

Le risposte mostrano un'assoluta condivisione della soluzione che estende il *visus* del Giudice tributario anche agli **atti istruttori**: in tal senso si è pronunciato, complessivamente, il 90 per cento degli intervistati, per la maggior parte favorevoli a riconoscere in capo al Giudice tributario un potere incondizionato in tal senso (così più del 68 per cento), per un'altra parte orientati a limitarne l'esercizio in presenza di determinate presupposti (circa il 21 per cento).

La soluzione accolta collima con l'orientamento prevalente della Suprema corte.

Ad avviso di Cass. civ., sez. trib., 18-01-2012, n. 631, la giurisdizione del giudice tributario non ha ad oggetto solo gli atti per così dire «finali» del procedimento amministrativo di imposizione tributaria, ma investe – nei limiti, ovviamente, dei motivi sottoposti dal contribuente – tutte le fasi del procedimento che hanno portato all'adozione ed alla formazione di quell'atto.

Non diversamente, Cass. civ., sez. un., 02-05-2016, n. 8587, per la quale la giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo e si estende, non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del relativo procedimento.

In termini analoghi, Cons. Stato, sez. IV, 14-04-2014, n. 1821 ha affermato che la non immediata impugnabilità del processo verbale di constatazione non preclude che eventuali vizi di esso che ne infirmino l'efficacia probatoria, quanto alle modalità dell'accesso e/o all'acquisizione dei documenti, possano comunque essere fatti valere in relazione all'impugnazione del conseguente atto di accertamento avanti alle competenti commissioni tributarie, ove sono parimenti censurabili tutti gli altri atti che si pongano quali presupposti di attività ispettiva e acquisitiva prodromica all'accertamento, che sono sindacabili dinanzi alla giurisdizione tributaria ed esulano dalla giurisdizione amministrativa.

A margine di tale questione, si ricorda la discussione intorno alla possibilità di impugnare atti del procedimento tributario in tutti i casi in cui la lesione inferta alla sfera giuridica del contribuente ha luogo prima e a prescindere dalla notifica di un atto impositivo.

Sul punto, la Suprema corte (Cass. civ., sez. un., 07-05-2010, n. 11082) ha riconosciuto la possibilità di adire il giudice ordinario affinché lo stesso si pronunci sul diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge, ma ha, al contempo, subordinato tale possibilità all'ipotesi che l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo, i.e. ad un evento anche di molto successivo al momento in cui (in ipotesi) si consuma la lesione della situazione giuridica soggettiva del contribuente.

\* \* \*

**3) Nel caso di risposta positiva alla precedente domanda, l'illegittimità dell'atto istruttorio può incidere sulla validità dell'atto impositivo:**

Risposta	numero	Percentuale
a. sì, sempre	103	51,76%
b. no, mai	11	5,53%
c. altro (specificare)	85	42,71%

La stragrande maggioranza degli intervistati ritiene che dal vizio di un atto del procedimento debba o possa scaturire l'**illegittimità dell'atto impositivo** impugnato (così più del 90 per cento).

La risposta prevalente è la stessa offerta da Cass. civ., sez. un., 02-05-2016, n. 8587, cit., secondo cui il giudizio negativo in ordine alla legittimità (formale o sostanziale) su di un atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto «finale» impugnato (conf. Cass. civ., sez. trib., 18-01-2012, n. 631, cit.).

Le indicazioni che accompagnano l'ipotesi *sub c.* (sposata da più del 42 per cento degli intervistati) si risolvono, prevalentemente, nel richiedere, per un verso, che l'atto istruttorio sia "rilevante", ovvero che l'atto impositivo si fondi su questo, e, per un altro verso, che il vizio che inficia il primo sia "invalidante" e non si risolva in una mera irregolarità.

Sono indicate come ipotesi di nullità derivata dell'atto impositivo (oltre ai casi in cui questa è prevista dalla legge) quelle in cui l'atto istruttorio:

- leda "diritti fondamentali";
- violi il diritto di difesa;
- determini un "concreto pregiudizio" per il contribuente.

\* \* \*

**4.1) In tema di ritenute alla fonte: la domanda di rimborso di ritenute indebite promossa dal sostituito (es. lavoratore) contro il sostituto (es. datore di lavoro) appartiene:**

Risposta	numero	percentuale
a. alla giurisdizione tributaria	52	25,12%
b. alla giurisdizione ordinaria	155	74,88%

**4.2) In tema di ritenute alla fonte: l'azione di ripetizione promossa dal sostituto (es. datore di lavoro) contro il sostituito (es. lavoratore) per ritenute non effettuate appartiene:**

Risposta	numero	Percentuale
a. alla giurisdizione tributaria	29	14,15%
b. alla giurisdizione ordinaria	176	84,85%

Le risposte mostrano, per entrambi i casi, un'assoluta prevalenza per la soluzione *sub b)* (più del 75 per cento nel primo caso e quasi l'85 per cento nel secondo), in coerenza con la più recente giurisprudenza della Suprema corte che, superata una stagione di gravi incertezze (culminate, per quanto riguarda la controversia proposta dal sostituto contro il sostituito di imposta, in due contestuali contrastanti pronunce delle sezioni unite), ha affermato il principio secondo cui le controversie tra il sostituto d'imposta

ed il sostituito - non coinvolgendo il rapporto d'imposta - danno ingresso ad una lite tra privati la cui giurisdizione appartiene pertanto al giudice ordinario.

Si citano:

- Cass. civ. [ord.], sez. un., 07-07-2017, n. 16833;
- Cass. civ. [ord.], sez. un., 18-04-2014, n. 9033;
- Cass. civ. [ord.], sez. un., 06-06-2013, n. 14309;
- Cass. civ. [ord.], sez. trib., 29-01-2013, n. 2133;
- Cass. civ., sez. un., 08-11-2012, n. 19289.

L'esistenza di un rilevante numero di indicazioni per l'opposta soluzione (più del 25 per cento in un caso, e meno del 15 per cento nell'altro) può essere, allo stesso tempo, indice di una mancata dei più recenti orientamenti delle sezioni unite, ovvero di una consapevole non condivisione degli stessi.

\* \* \*

<b>5) Nei giudizi di cui ai punti 4.1) e 4.2) è necessaria la partecipazione anche dell'Amministrazione finanziaria?</b>
--

Risposta	numero	percentuale
a. <i>si, sempre</i>	52	25,27%
b. <i>no, mai</i>	112	54,63%
c. <i>altro (specificare)</i>	41	20,00%

Le risposte mostrano una preferenza (più della metà) per l'ipotesi che **esclude l'esistenza di un litisconsorzio necessario** dell'Amministrazione finanziaria nei giudizi tra sostituto e sostituito di imposta.

Tale percentuale sale di qualche frazione considerando che talune delle risposte collocate *sub c.* manifestavano, sostanzialmente, l'adesione alla tesi che esclude la necessità della partecipazione dell'Amministrazione finanziaria ai giudizi in questione.

Sul punto si ricorda che Cass. civ., sez. trib., 02-03-2011, n. 5050 ha chiarito che la controversia tributaria avente ad oggetto il pagamento di somme indebitamente ritenute dal sostituito d'imposta può essere promossa dallo stesso nei confronti del solo sostituto, senza necessità di chiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria e di instaurare litisconsorzio con la stessa.

In termini analoghi si è espressa Cass. civ., sez. un., 26-06-2009, n. 15032, per la quale nelle controversie tra sostituto d'imposta e sostituito,

aventi ad oggetto il legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa in riferimento alle ritenute alla fonte versate direttamente dal primo, volontariamente o coattivamente, l'Amministrazione finanziaria non assume la veste di litisconsorte necessario.

Marco Anecchino