

Riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice speciale, atti impugnabili davanti alle Commissioni Tributarie e principio del “ne bis in idem”

A cura di **Domenico Chindemi**

Sommario: 1. Violazione del ne bis in idem: evoluzione del principio alla luce degli orientamenti comunitari. 2. Riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario 3. Atti impugnabili davanti alla Commissione Tributaria.

1. Violazione del ne bis in idem: evoluzione del principio alla luce degli orientamenti comunitari.

Il principio del ne bis in idem ha subito, da parte prima della CEDU e poi della Corte di Giustizia, importanti “revirement”, tanto da modificarne l’originaria fisionomia di assoluta incompatibilità tra due condanne per gli stessi fatti. Appare utile, al fine di comprendere la modifica del principio di origine unionale, fare un rapido cenno a tale evoluzione, sia con riferimento al rapporto tra processo penale e sanzione tributaria che amministrativa con particolare riferimento al market abuse di cui si è occupata la Cassazione a seguito della pronuncia Garlsson della Corte di Giustizia.

1.1. Evoluzione del principio del ne bis in idem nella giurisprudenza della CEDU e della Corte di giustizia

Vi è stata una evoluzione del principio del divieto del ne bis in idem nella giurisprudenza della CEDU e della Corte di giustizia, valutato rigorosamente nelle prime sentenze, senza possibilità di deroghe,¹ poi affievolito e limitato nella sua portata di principio generale, sia pure subordinatamente al verificarsi di determinate condizioni.²

In tema di idem factum, Corte EDU, nella sent. del 27/11/2014, causa Lucky Dev contro Svezia, ha fornito l’interpretazione del concetto di “same offence”. Si precisa, altresì, che l’art.4 del protocollo 7 non vieta la contemporanea apertura e svolgimento di procedimenti paralleli per lo stesso fatto, sanzionando soltanto la mancata interruzione degli altri nel momento in cui uno di essi è divenuto definitivo. L’art. 4 del Protocollo n. 7 vieta, infatti, l’instaurazione di procedimenti consecutivi qualora il primo di essi sia già divenuto definitivo nel momento in cui prende il via il secondo. Tale norma non preclude, invece, lo sviluppo di giudizi paralleli, tra loro concorrenti: in questa situazione non si può, infatti, ritenere che l’imputato venga nuovamente processato “per un reato per il quale era già stato assolto o condannato”; è stata, invece, riscontrata – nella sentenza citata - la violazione del ne bis in idem laddove il secondo procedimento non venga interrotto in seguito alla definitiva conclusione del primo.

La Corte EDU nella pronuncia del 4 marzo 2014 (Causa Grande Stevens ed altri c. Italia), per quanto di interesse nel presente giudizio, ha rilevato che: a) al fine di stabilire se i fatti su cui si è formato il giudicato sono da considerarsi i medesimi per i quali si procede in altro giudizio, occorre aver riguardo non al fatto inteso in senso giuridico, ossia alla fattispecie astratta descritta dagli artt. 187-ter e 185 TUF, ma al fatto in senso storico-naturalistico, ossia alla fattispecie concreta oggetto

¹ cfr CEDU, 3453/12, 42941/12 e 9028/13

² Sulla evoluzione del principio del ne bis in idem cfr Cass. 30 ottobre 2018 n. 27564

dei due procedimenti, a prescindere dagli elementi costitutivi rispettivamente previsti dai menzionati articoli;³ b) il presupposto al quale è collegata l'efficacia preclusiva di un nuovo giudizio sullo stesso fatto storico è costituito dal passaggio in giudicato del provvedimento che definisce uno dei due procedimenti riconducibili alla materia penale; c) le sanzioni irrogate dalla Consob per la fattispecie di manipolazione del mercato di cui all'art. 187-ter TUF, benché formalmente qualificate come amministrative dall'ordinamento italiano, debbono essere ricondotte alla "materia penale" agli effetti dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU, e ciò in ragione sia della "natura dell'illecito" (ossia della rilevanza dei beni protetti e della funzione anche deterrente della fattispecie in questione) sia della natura e del grado di severità delle sanzioni (pecuniarie ed interdittive) previste dalla legge e concretamente comminate ai ricorrenti.

Sempre nella sentenza Grande Stevens, la Corte rammenta che questi criteri sono peraltro alternativi e non cumulativi: affinché si possa parlare di «accusa in materia penale» ai sensi dell'art. 6 § 1, è sufficiente che il reato in causa sia di natura «penale» rispetto alla Convenzione, o abbia esposto l'interessato a una sanzione che, per natura e livello di gravità, rientri in linea generale nell'ambito della «materia penale». Ciò non impedisce di adottare un approccio cumulativo se l'analisi separata di ogni criterio non permette di arrivare ad una conclusione chiara in merito alla sussistenza di una «accusa in materia penale».⁴

L'obbligatorietà delle sanzioni amministrative nel sistema degli illeciti di market abuse era originariamente configgente col sistema del c.d. divieto del ne bis in idem, allorché venisse preliminarmente irrogata una sanzione penale divenuta definitiva, preclusiva della comminatoria della successiva sanzione amministrativa.

Il principio del «ne bis in idem» sancito dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo vietava, in una prima interpretazione rigorosa, tout court, di sanzionare, in diversi processi, due volte lo stesso illecito, impedendo allo stato membro di comminare una violazione amministrativa di natura penale in presenza di comminatoria di una sanzione penale per gli stessi fatti, o viceversa; la condanna ad una sanzione penale rendeva, quindi, illegittima la successiva sanzione amministrativa di natura penale per gli stessi fatti.

Il diritto dell'Unione europea in materia di abusi di mercato è stato profondamente innovato attraverso il regolamento 16 aprile 2014, n. 596/2014 del Parlamento europeo, relativo agli abusi di mercato, essendo stata abrogata la direttiva 2003/6/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e le direttive 2003/124/CE, 2003/125/CE e 2004/72/CE; oltre a prevedere l'abrogazione della direttiva n. 2003/6/CE con effetto dal 3 luglio 2016, si è stabilito, all'art. 30, comma 1, che gli Stati membri possono decidere di non comminare sanzioni amministrative per abusi che siano già soggetti a sanzioni penali nel rispettivo diritto nazionale entro il 3 luglio 2016, data entro la quale dovrà essere recepita la nuova direttiva 16 aprile 2014, n. 2014/57/UE del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alle sanzioni penali in caso di abusi di mercato. Quest'ultima direttiva capovolge i rapporti tra sanzioni penali e amministrative per gli abusi di mercato, privilegiando le prime rispetto alle seconde.

La svolta unionale riduttiva della rigidità del principio del ne bis in idem si ha con la sentenza CEDU, 15.11. 2016, n. 24130/11 A e B v Norvegia; la Corte europea ha affermato che non vi era alcun motivo per mettere in dubbio le ragioni per cui il legislatore norvegese aveva scelto di regolare la condotta socialmente dannosa di mancato pagamento delle imposte prevedendo un doppio processo integrato (penale/amministrativo) in quanto il fatto che venissero avviati separati procedimenti, con la possibilità di una combinazione di sanzioni diverse, era prevedibile per i ricorrenti, i quali avrebbero dovuto sapere fin dall'inizio che nei loro confronti avrebbe potuto

³ cfr CEDU, Sergey Zolotukin contro Russia del 10 febbraio 2009

⁴ Jussila c. Finlandia [GC], n. 73053/01, §§ 30 e 31, CEDU 2006-XIII, e Zaicevs c. Lettonia, n. 65022/01, § 31, CEDU 2007-IX (estratti)

essere esercitata (o che, quantomeno, ve ne era la probabilità), non solo l'azione penale, ma anche l'irrogazione di sanzioni tributarie amministrative.⁵

La Corte ha osservato, al riguardo, che i procedimenti amministrativi e penali erano stati svolti parallelamente ed erano tra loro connessi.

I fatti accertati in un procedimento erano stati richiamati nell'altro procedimento e, per quanto riguardava la proporzionalità della sanzione inflitta complessivamente, la pena inflitta nel processo penale aveva tenuto conto della sanzione tributaria amministrativa.

La condanna criminale, invece, non solo serve come deterrente ma ha anche uno scopo punitivo nei confronti della stessa "omissione dichiarativa anti-sociale", e presenta l'ulteriore elemento di "frode colpevole".

In primo luogo, la Corte E.D.U. ha ritenuto di non aver alcun motivo di mettere in dubbio le ragioni per cui il legislatore norvegese avesse scelto di disciplinare la condotta socialmente dannosa, consistente nel mancato pagamento delle imposte, attraverso un doppio processo "integrato" (ossia penale/amministrativo), né ha ritenuto di dover rimettere in discussione i motivi per i quali le autorità norvegesi avevano scelto di trattare separatamente il più grave e socialmente aspetto riprovevole della frode nell'ambito di un procedimento penale, piuttosto che in un ordinario procedimento amministrativo.

In Italia occorre, invece, coniugare l'obbligatorietà dell'azione penale con il relativo procedimento amministrativo e l'Autorità amministrativa dovrebbe tenere conto della sanzione penale già inflitta, così come della eventuale sanzione amministrativa dovrebbe tener conto (se definitiva) anche il giudice penale. Soccorre, al riguardo, l'intervento del legislatore, nelle more tra la pubblica udienza e la pubblicazione della sentenza, per fissare alcuni criteri al riguardo, che ha emanato il Decreto Legislativo 10 agosto 2018, n. 107 (in G.U. n. 214 del 14-09-2018), emanato dal Governo, con cui ha adeguato la disciplina nazionale in tema di abuso del mercato alle disposizioni contenute nel regolamento (UE) n. 596/2014., entrato in vigore il provvedimento il 29 settembre 2018 e che sarà oggetto di trattazione sub §18.

La situazione ottimale, in forza dell'orientamento della CEDU, è che i procedimenti penali e amministrativi vengano condotti in parallelo e siano tra loro connessi; i fatti stabiliti nel primo procedimento devono essere tenuti presenti nell'altro procedimento e, per quanto riguarda la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo, la condanna inflitta nel processo penale deve tener conto della sanzione tributaria amministrativa irrogata.

La Corte ha concluso - nel caso norvegese cit. - che non vi era alcun elemento da cui desumere che i ricorrenti A e B avessero subito alcun pregiudizio sproporzionato o alcuna ingiustizia; nessuno dei ricorrenti poteva dunque sostenere di essere stato perseguito o condannato nella "materia penale" in un procedimento per un reato per il quale era già stato assolto o condannato, ai sensi dell'articolo 4 del Protocollo n° 7.

Vi è, invece, violazione del principio "ne bis in idem" se manca una connessione sostanziale tra i due procedimenti che si siano svolti parallelamente senza alcuna sovrapposizione dal punto di vista temporale e senza che nella modulazione delle relative sanzioni si sia tenuto conto dello svolgimento di altro procedimento e delle eventuali sanzioni inflitte.

Non è, quindi, possibile operare tale bilanciamento nel caso in cui le sanzioni inflitte siano divenute definitive e ciascuna autorità non abbia tenuto conto delle sanzioni irrogate dall'altra autorità e comunque della sottoposizione dell'incolpato ad altro procedimento (penale o amministrativo).

16.3 Il cambio di prospettiva della Corte di giustizia, rispetto al precedente orientamento della CEDU, è ulteriormente supportato dalla sentenza *Garlsson* che, peraltro, conferma alcuni principi basilari espressi dalle precedenti pronunce della CEDU.⁶

⁵ cfr. F. Viganò, *La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. Contem.* 18 settembre 2016

⁶ F. Viganò, *A Never-Ending Story? Alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia, questa volta, di abusi di mercato*, in *Dir. pen. contem.*, 17 ottobre 2016

La Corte europea richiede - nella sentenza *Garlsson* - ai fini della applicazione del divieto del “ne bis in idem” - la valutazione oltre che della sanzione penale inflitta anche della «adeguatezza» ed «afflittività» delle sanzioni irrogate.

Ulteriore questione rilevante è se, ai fini del giudizio di proporzionalità ed adeguatezza delle sanzioni debba essere considerata la pena in astratto prevista per il reato penale o la pena in concreto comminata.

L’orientamento precedente della Corte EDU sembrava optare per la prima ipotesi avendo affermato che il carattere penale di una sanzione è subordinato al grado di gravità della stessa di cui è a priori passibile la persona interessata (*Engel* ed altre sentenze sopra citate) e non alla gravità della sanzione alla fine inflitta (c.d. pena in concreto inflitta).

Tale criterio deve considerarsi ancora efficace con la precisazione che opera con riferimento al primo livello di valutazione, relativo alla individuazione della possibile sussistenza della duplicità di sanzioni, ma non va confuso con il secondo livello operativo fondato sul criterio di “proporzionalità” ed “adeguatezza” delle stesse, la cui valutazione va, invece, operata dal giudice nazionale in concreto, in base alle effettive sanzioni inflitte.

La sentenza *Garlsson* ha operato – in relazione al secondo livello - il mutamento del precedente orientamento non considerando la pena in astratto, ma “la pena definitiva pronunciata”.

Resta da valutare tale orientamento con quello espresso dalla CGUE nelle cause riunite *Di Puma c. Consob e Consob c. Di Puma* del 20 marzo 2018 in cui vien enunciato il seguente principio: “L’articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2003/6/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 28 gennaio 2003, relativa all’abuso di informazioni privilegiate e alla manipolazione del mercato (abusi di mercato), letto alla luce dell’articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, va interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale in forza della quale un procedimento inteso all’irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale non può essere proseguito a seguito di una sentenza penale definitiva di assoluzione che ha statuito che i fatti che possono costituire una violazione della normativa sugli abusi di informazioni privilegiate, sulla base dei quali era stato parimenti avviato tale procedimento, non erano provati.”⁷

Nella sentenza *Menci* del 20.3.2018 (C 524/15)⁸, relativa ai rapporti tra sanzione tributaria e sanzione penale per gli stessi fatti con riferimento al mancato versamento dell’IVA e alla Direttiva 2006/112/CE – e con riferimento alla normativa nazionale che prevede una sanzione amministrativa e una sanzione penale per gli stessi fatti, la CGUE ha affermato che : “L’articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato articolo 50, purché siffatta normativa – sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari, contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l’onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti, e preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti” concludendo che “spetta al giudice nazionale accertare, tenuto conto del complesso delle circostanze del procedimento principale, che l’onere risultante concretamente per l’interessato dall’applicazione della normativa nazionale in discussione nel

⁷ Per un commento sulle cause *Di Puma* (C-596/16) e *Zecca* (C-597/16) – generate da due identici rinvii pregiudiziali provenienti dalla Cassazione civile, Sezione seconda F. Viganò, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: nuovo rinvio pregiudiziale della Cassazione in materia di abuso di informazioni privilegiate) e riunite dalla Corte di Giustizia*. In *Dir. pen. Contem.* 2016

⁸ Con commento di F. Viganò, *Ne bis in idem e omesso versamento dell’IVA: la parola alla Corte di giustizia*, in *Dir. pen. Contem.* 28 settembre 2015

procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso”.⁹

Trattasi di principi analoghi espressi nella sentenza Garlsson con una sostanziale equiparazione, nel caso di contemporaneo esperimento dell’azione penale tra sanzioni amministrative e tributarie.¹⁰

1.2 Accertamento della natura penale della sanzione amministrativa

In forza dei criteri delineati dalla Corte EDU nella sentenza Engel, affinché sia operante il principio del *ne bis in idem*, è necessario che la sanzione comminata nel contesto di un procedimento amministrativo abbia natura “sostanzialmente” penale. I criteri che consentono di qualificare come penale una sanzione sono i seguenti: a) qualificazione giuridica dell’illecito nel diritto nazionale; b) natura dell’illecito; c) natura e severità della sanzione.¹¹

È penale la sanzione che sia qualificata tale dalla norma che la prevede e in mancanza, si deve tener conto della natura della violazione o della natura, scopo e gravità della sanzione;¹² criteri, questi ultimi, tra loro alternativi ma che possono essere utilizzati anche cumulativamente, se l’analisi separata di ognuno di essi non permette di arrivare ad una conclusione chiara in merito alla sussistenza di un’accusa in materia penale.¹³ Deve essere accertata dal giudice nazionale la natura sostanzialmente penale della sanzione amministrativa comminata, di natura afflittiva e munita di funzione deterrente, in considerazione, ad esempio, dell’elevato importo, caratteristiche che, anche alla luce della sentenza Fransson della Corte di Giustizia, devono essere apprezzate dal giudice nazionale.

Con riferimento agli abusi di mercato la normativa italiana prevede la possibilità di cumulo tra sanzione penale e amministrativa; gli artt. 185 e 187ter TUF, infatti, rispettano astrattamente il principio del *ne bis in idem* – come rivisitato dalla Corte nella sentenza Garlsson - ben potendo essere instaurati due procedimenti di natura diversa nel momento in cui perseguono scopi complementari. Da ciò ne discende che le eventuali sanzioni irrogate al termine di questi due procedimenti dovranno essere proporzionate allo scopo perseguito dai due diversi procedimenti, se questi sono, per forza di cose, complementari, purchè le sanzioni complessivamente inflitte rispecchino i principi di proporzionalità ed adeguatezza. Entrambe queste disposizioni, inoltre, prefigurano in termini chiari e precisi i loro requisiti di applicazione, affinché i cittadini possano prevedere le conseguenze della violazione delle disposizioni medesime.

La medesima garanzia del principio del “*ne bis in idem*” in ambito nazionale, è riconosciuta - in ambito penale - dall’art. 649 c.p.p., rubricato «Divieto di un secondo giudizio», il quale prescrive che «L’imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze, salvo quanto disposto dagli artt. 69, comma 2, e 345».

⁹ Trattasi del doppio binario sanzionatorio in materia di reati tributari; la vicenda ha ad oggetto un procedimento penale per il delitto di cui all’art. 10-bis, d.lgs. 74/2000, a carico di un imputato cui era stata già inflitta, in via definitiva, una sanzione pecuniaria amministrativa ma sostanzialmente di natura penale, all’esito del procedimento tributario, ex art. 13 d.lgs. 471/1997, relativa al medesimo importo IVA non pagato.

¹⁰ Per un commento unitario delle tre sentenze “gemelle”, Galluccio, *La Grande Sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, in DPC, 21 marzo 2018).

¹¹ Cfr Engel e altri c. Paesi Bassi, 8 giugno 1976, Corte EDU, Jussila c. Finlandia, sent. n. 73053/01, e Zaicevs c. Lettonia, sent. n. 65022/01).

¹² CEDU sent. causa C-199/92 del 1999 Huls/Commissione; 8 giugno 1976 Engel ed altri contro Paesi Bassi, serie A n. 22, par. 82; sentenza 21 febbraio 1984 Ozturk c. Germania, serie A n. 73, par.53; sentenza Lutz contro Germania, serie A n. 123, par. 54)

¹³ Jussila contro Finlandia n. 73053/200; Grande Stevens c. Italia cit..

1.3 Cumulo di sanzioni penali e amministrative nei confronti di soggetti diversi

Va preliminarmente rilevato che - in forza della sentenza *Garlsson* - è possibile, senza che possa essere ravvisata violazione del divieto del *ne bis in idem*, la configurabilità di sanzioni diverse, per i medesimi fatti, nei confronti di soggetti giuridici diversi. Tale principio trova, inoltre, conferma nella sentenza della CGUE, 5 aprile 2017, *Orsi e Baldetti contro Italia*, in C-217/15 e C-350/15 in cui si è osservato che l'applicazione del principio del *ne bis in idem*, sancito dall'art. 50 della Carta, presuppone in primo luogo che sia la stessa persona ad essere oggetto delle sanzioni o dei procedimenti penali di cui trattasi. Ciò emerge sia dalla formulazione stessa dell'articolo ("Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge"), sia dalle spiegazioni relative alla Carta dei diritti fondamentali (GU 2007, C 303, pag. 17), che devono essere prese in considerazione per l'interpretazione della stessa.

Nella pronuncia *Orsi e Baldetti contro Italia* la Corte GCEU afferma che l'art. 50 della Carta deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'IVA dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre detti procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica.

A tale riguardo, la Corte - nella sentenza citata - specifica, in primo luogo, che il fatto che i due legali rappresentanti siano perseguiti penalmente per fatti commessi in detta qualità, relativa alle società che sono state oggetto di sanzioni tributarie non è idoneo a rimettere in discussione la conclusione di cui al punto precedente.

Se la sanzione amministrativa e penale riguardano, quindi, persone distinte, mancano le condizioni per l'applicazione, tra soggetti diversi, del principio del *ne bis in idem*, dovendo la stessa persona essere oggetto delle diverse sanzioni e dei rispettivi procedimenti.

Anche in base alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, il fatto di infliggere sia sanzioni tributarie (a cui vanno parificate quelle più propriamente amministrative) che sanzioni penali non costituisce una violazione dell'art. 4 del protocollo n. 7 CEDU, qualora le sanzioni di cui trattasi riguardino persone, fisiche o giuridiche, giuridicamente distinte.¹⁴ La Corte ha, quindi, dichiarato che l'art. 50 della Carta deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'IVA dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre i procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica.

In altri termini l'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, in base alla giurisprudenza della CGUE, non è applicabile quando, in caso di dualità di procedimenti e sanzioni di carattere amministrativo e di carattere penale per gli stessi fatti, le prime sono imposte a una persona giuridica, quale una società commerciale, e il procedimento penale viene promosso nei confronti di una persona fisica, sebbene quest'ultima sia il rappresentante legale dell'altra.

Il Decreto Legislativo 10 agosto 2018, n. 107 (in G.U. n. 214 del 14-09-2018), emanato dal Governo, in attuazione alla Legge delega n. 163 del 2017, con cui ha adeguato la disciplina nazionale in tema di abuso del mercato alle disposizioni contenute nel regolamento (UE) n. 596/2014., entrato in vigore il 29 settembre 2018, prevede che sia configurabile una possibile violazione del divieto di doppia sanzione anche nel caso in cui il soggetto giuridico nei cui confronti sia diretta la pena sia - non una persona fisica, ma - una persona giuridica cui sia applicata una sanzione per l'illecito amministrativo ed una sanzione, ai sensi del D.Lgs. n. 231 del 2001, per il reato commesso da una persona fisica che abbia agito nell'interesse o a vantaggio dell'ente collettivo medesimo.

¹⁴ Corte EDU, 20 maggio 2014, *Pirttitinld c. Finlandia*, par. 51)

Infatti il novellato art. 187 -terdecies prevede che « 1. Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187 -septies, ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato»"l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate".

Tale normative, facendo riferimento a sanzioni penali o sanzioni amministrative dipendenti da reato, ove sia riconosciute alle stesse natura penale, trova il limite della retroattività della sanzione più favorevole ai fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore della nuova normativa.

In base all'art 2, secondo capoverso, cod. pen., se la legge del tempo in cui sono stati commessi i medesimi fatti aventi rilevanza o natura penale e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, attuandosi in tal modo il principio della extrattività della norma più favorevole, extrattività che è retroattività se la norma più favorevole è quella successiva, ultrattività se la norma più favorevole è quella anteriore. Ciò risponde ad una duplice esigenza: da un lato si vuole evitare una valutazione del fatto più severa di quella del tempo in cui fu commesso il reato, dall'altro, nel caso d'identificazione della norma più favorevole con quella successiva, si sancisce l'inapplicabilità della disciplina antecedente, il cui maggiore rigore non risponde più ai nuovi parametri di valutazione sociale e morale del fatto.

La normativa previgente (art. 187-ter (Manipolazione del mercato). faceva "salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato", prevedendo il cumulo di sanzioni penali ed amministrative,

Il previgente art 187-terdecies (Esecuzione delle pene pecuniarie e delle sanzioni pecuniarie nel processo penale) recita "1. Quando per lo stesso fatto e' stata applicata a carico del reo o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi (dell'articolo 187-septies), la esazione della pena pecuniaria e della sanzione pecuniaria dipendente da reato e' limitata alla parte eccedente quella riscossa dall'Autorita' amministrativa", facendo riferimento al solo cumulo di pene pecuniarie di natura amministrativa e sanzioni pecuniaria dipendente da reato, lasciando fuori il cumulo tra sanzioni penali di natura detentiva e sanzioni amministrative di natura penale (applicabile nella fattispecie a favore dell'incolpato), riconosciute invece dall'interpretazione del novellati art. 187 terdecies, oltre che dalla stessa sentenza Garlsson.

Il previgente art. 187 terdecies è quindi meno favorevole della nuova normativa che, invece, statuisce che"l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate" (art. 187 terdecies).

Per misure punitive devono intendersi sia le pene detentive che la sanzioni pecuniarie sia di natura penale che amministrativa con possibilità di cumulo anche tra pena detentiva e pena pecuniaria amministrativa ai fini della valutazione di proporzionalità demandata al giudice che applica la sanzione inflitta per ultima.

In ogni caso il nuovo art. 187 terdecies è più favorevole nella parte in cui prevede il cumulo tra le sanzioni inflitte all'ente e alla persona fisica che lo rappresenta ai fini della valutazione di proporzionalità.

La nuova normativa (art. 187 terdecies) appare confliggente con i principi della CGUE, nella parte in cui consente l'applicazione del principio del ne bis in idem anche nel caso di sanzioni inflitte a soggetti diversi (quali, ad esempio, la società e il suo legale rappresentante).

Trattandosi di principio contrastante con l'orientamento consolidato, al riguardo, sia della CEDU che della CGUE (cfr §17), il Giudice nazionale dovrà disapplicare la sola parte della norma (187 terdecies novellato) confliggente con i principi della CGUE (anche in forza del principio del favor rei), ove non abbia riflessi sulla applicazione della restante normativa ritenuta più favorevole, essendo possibile, in tali limiti, una disapplicazione parziale della norma confliggente con i principi della CGUE.¹⁵

Nel caso di specie il principio nazionale ritenuto incompatibile con i principi unionali deve ritenersi autonomo e non essenziale all'applicazione della restante disposizione normativa.

¹⁵ In tal senso Cass. 30 ottobre 2018 n. 27564

La previsione della normativa nazionale in esame agevolerebbe, inoltre, condotte elusive con la comminatoria di pene nei confronti di persone fisiche che potrebbero essere adoperate come schermo (c.d. teste di legno) per salvaguardare il patrimonio di società o viceversa.

1.4 Cumulo di sanzioni penali e amministrative nei confronti del medesimo soggetto

Diversa e più articolata è la valutazione del divieto del *ne bis in idem* nei confronti del medesimo soggetto destinatario di una sanzione penale e amministrativa per i medesimi fatti.

La CGUE, nella sentenza *Garlsson* (ma analoghi principi sono espressi anche nella sentenza *Benci*) al §29, ha innanzitutto ricordato che, seppur spetti al giudice del rinvio valutare se i procedimenti e le sanzioni penali e amministrative rivestano natura penale ex art. 50 CDFUE, “pronunciandosi su un rinvio pregiudiziale, può tuttavia fornire precisazioni tese a guidare il giudice nazionale nella sua interpretazione”.¹⁶

Il profilo più interessante della sentenza *Garlsson*, invece, è rappresentato dalla precisazione (dopo l’affermazione che l’art. 50 della Carta non esclude la possibilità di cumulare procedimenti e sanzioni penali nonché procedimenti e sanzioni amministrativi di natura penale) delle condizioni in presenza delle quali il cumulo sanzionatorio può ritenersi ammissibile e non lesivo delle prerogative dell’individuo in esame.

La Corte ha chiarito che detto cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura sostanzialmente penale può essere giustificato qualora i diversi procedimenti e le distinte sanzioni si prefiggano scopi complementari. Occorre, inoltre, che sia garantita: 1) la proporzionalità delle risposte punitive rispetto agli scopi perseguiti; 2) la prevedibilità di tale doppia risposta sanzionatoria in forza di regole normative chiare e precise; 3) il coordinamento tra i procedimenti sanzionatori in modo che l’onere per l’interessato da tale cumulo sia limitato allo stretto necessario; 4) il rispetto del principio di proporzionalità delle pene sancito all’art. 49, par. 3, della Carta secondo cui le sanzioni complessivamente inflitte devono corrispondere alla gravità del reato commesso. Trattasi di condizioni che mirano ad allineare le garanzie riconosciute al cittadino dalla Carta dei diritti europei all’elaborazione giurisprudenziale della Corte EDU in tema di “*ne bis in idem*”.

Nel caso invece che uno dei due procedimenti non sia ancora definito, ove sussista una connessione temporale tra i due procedimenti - che non vuol significare contemporaneità assoluta - deve ritenersi ancora possibile, da parte del giudice e/o dell’autorità del procedimento non ancora concluso, tener conto dei parametri indicati dalla Cedu al fine della comminatoria della relativa sanzione (amministrativa o penale) con riferimento al procedimento non ancora concluso.

Quanto alla connessione “sostanziale”, deve accertarsi che i procedimenti e le sanzioni applicate perseguano scopi complementari e che l’imposizione tanto di una sanzione pecuniaria “amministrativa” di natura afflittiva, quanto della pena detentiva fossero in concreto prevedibili sulla base della legislazione nazionale vigente all’epoca dei fatti; quindi, nel determinare la sanzione amministrativa deve tenersi conto della condanna penale nei confronti del medesimo soggetto per gli stessi fatti.

Si è precisato, nella sentenza *Garlsson*, che la normativa nazionale in tema di *market abuse* mira a tutelare interessi diversi: da una parte l’integrità dei mercati finanziari e dall’altra la fiducia del pubblico negli strumenti finanziari.

Prima del 2005 i fatti, relativi ad operazioni di manipolazione del mercato (ora puniti sia con una sanzione amministrativa che con una sanzione penale), erano oggetto esclusivamente di sanzione penale (l’art. 185 TUF (Manipolazione del mercato) prevedeva che venisse punito con la reclusione da uno a sei anni e con la multa da euro ventimila a euro cinque milioni – “Chiunque diffonde notizie false o pone in essere operazioni simulate o altri artifici concretamente idonei a provocare una sensibile alterazione del prezzo di strumenti finanziari”). Con la l. 62/2005 (attuativa della direttiva n. 2003/6/CE - cosiddetta *Market Abuse Directive*, MAD), invece, la predetta tutela è stata

¹⁶ Cfr CGUE, sent. 5 giugno 2014, *Mahdi*, in C-146/14.

corredata dalla previsione di due paralleli illeciti amministrativi: l'art. 187-bis TUF (cd insider trading), e l'art. 187 ter, comma 1, TUF (Manipolazione del mercato) che prevede: "Salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro ventimila a euro cinque milioni chiunque, tramite mezzi di informazione, compreso Internet o ogni altro mezzo, diffonde informazioni, voci o notizie false o fuorvianti che forniscano o siano suscettibili di fornire indicazioni false ovvero fuorvianti in merito agli strumenti finanziari"

L'abrogata direttiva 2003/6/CE (ed. Market Abuse Directive - MAD) in materia di abusi di mercato imponeva agli Stati membri l'obbligo di adottare sanzioni amministrative - «effective, proportionate and dissuasive» - lasciando loro la facoltà di prevedere nel contempo anche sanzioni penali - cd. "sistema a doppio binario" - in forza del quale, in caso di convergenza dei medesimi fatti, l'illecito penale concorre con il corrispondente illecito amministrativo, con conseguente cumulo delle rispettive sanzioni, in deroga al principio di specialità di cui all'art. 9 della legge n. 689 del 1981.

La particolarità della nuova formulazione normativa consisterebbe nella sovrapposibilità degli illeciti amministrativi ai corrispondenti delitti, tale da ricomprendere, di fatto, anche l'omologa fattispecie penale. La sovrapposizione dell'ambito applicativo di ciascun delitto con il corrispondente illecito amministrativo è, tuttavia, contemplata dallo stesso legislatore, come risulta dalla clausola di apertura degli artt. 187-bis e 187-ter "salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato», che, in tal modo, stabilisce, da un punto di vista sostanziale, il cumulo dei due tipi di sanzioni, prevedendo che le stesse sanzioni amministrative pecuniarie si applicano a chiunque pone in essere «operazioni od ordini di compravendita che utilizzano artifici od ogni altro tipo di inganno o di espediente».

Dal raffronto tra le predette norme si evince la sussistenza del sistema del c.d. doppio binario tra il reato di manipolazione del mercato (art. 185 TUF) e l'analoga fattispecie amministrativa (art. 187-ter TUF) essendo prevista, nei rispettivi giudizi, una duplice sanzione: quella penale e quella amministrativa.

Nel nostro ordinamento, il sistema del doppio binario è contemplato dall'art. 187-duodenes del TUF, prevedendosi che «il procedimento amministrativo di accertamento e il procedimento di opposizione di cui all'art. 187-septies non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dai cui accertamento dipende la relativa definizione».

1.5 Limitazione dell'art. 50 CDFUE ex art. 52, par. 1, CDFUE

20. La risposta della Corte di Giustizia in ordine al quesito formulato dalla Corte di Cassazione è articolata, riconoscendo – nella sentenza *Garlsson* - «che la normativa nazionale di cui al procedimento principale consente di celebrare un procedimento riguardante una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale ai sensi dell'articolo 50 della Carta nei confronti di una persona, quale il sig. Ricucci, per condotte illecite che integrano una manipolazione del mercato per le quali è già stata pronunciata a suo carico una condanna penale definitiva», facendo una prima affermazione, apparentemente contraddittoria con il principio sopra espresso: «Orbene, un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni costituisce una limitazione del diritto garantito da detto articolo 50 » (§ 41).

Tuttavia subito dopo la CG individua limitazioni del diritto garantito dall'articolo 50 della Carta osservando che «Occorre ricordare che, nella sua sentenza del 27 maggio 2014, *Spasic* (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, punti 55 e 56), la Corte ha dichiarato che una limitazione del principio del ne bis in idem garantito dall'articolo 50 della Carta può essere giustificata sulla base dell'articolo 52, paragrafo 1, della medesima».(§42), aggiungendo che «Ai sensi dell'articolo 52, paragrafo 1, primo periodo, della Carta, eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla stessa Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. A termini del secondo periodo del suddetto paragrafo, nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni a tali diritti e libertà solo qualora siano

necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui» (§43)

«Nel caso di specie – viene ribadito - è pacifico che la possibilità di cumulare procedimenti e sanzioni penali nonché procedimenti e sanzioni amministrativi di natura penale è prevista dalla legge» (§44)

Sussistono, quindi, due diversi livelli di tutela del divieto del ne bis in idem a livello unionale; il principio generale è individuabile nell'art. 50 della CDF che, (a seguito delle modifiche introdotte dal Trattato di Lisbona ha effetti vincolanti al pari dei Trattati UE e TFUE ex art. 6, par. 1 TUE) e prevede (Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato) “Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge”.

Limitativo del principio di carattere generale è l'art. 52 della Carta (Portata dei diritti garantiti) che sancisce, al comma primo, “1. Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui.”

Si precisa ulteriormente, al n. 3 dell'art. 52 cit. che “Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta Convenzione”.

L'art. 50 della Carta può, quindi, subire limitazioni per la tutela di altri interessi dell'Unione ma tale limitazione deve essere giustificata, razionale e proporzionata; le sanzioni, affinché questi requisiti siano rispettati devono avere scopi complementari, e debbono esistere regole di coordinamento tra i procedimenti allo scopo di evitare oneri sproporzionati per il sanzionato.

Nella sentenza cit. Orsi e Baldetti contro Italia - ai sensi dell'art. 52, par. 3, della Carta, nella misura in cui l'art. 50 della medesima contiene un diritto corrispondente a quello previsto all'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU, occorre garantire che la predetta interpretazione dell'art. 50 della Carta non sia in contrasto con il livello di tutela garantito dalla CEDU. Analoga interpretazione deve, quindi essere fornita all'art 50 della Carta e all'art. 4 del Protocollo 7 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo.

Il principio di carattere generale (art 50 della Carta) induce a ritenere che eventuali limitazioni, nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere previste solo qualora siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere diritti e libertà altrui.

Una prima condizione è data dal cumulo di procedimenti e sanzioni penali nonché procedimenti e sanzioni amministrative di natura penale, accertare, preliminarmente, da parte del giudice nazionale, se il cumulo di sanzioni penali e sanzioni amministrative di natura penale corrisponda ad un obiettivo di interesse generale. Secondo la giurisprudenza comunitaria, in materia di contrasto ad operazioni di manipolazione del mercato, un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale può essere giustificato qualora tali procedimenti e tali sanzioni perseguano scopi “complementari” riguardanti aspetti diversi del medesimo comportamento illecito interessato, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.¹⁷

La CGUE afferma che, in astratto, la legislazione italiana in materia di manipolazione del mercato è idonea a realizzare l'obiettivo appena prefissato; tuttavia a condizione che preveda, in primo luogo, norme chiare e precise in forza delle quali il soggetto possa comprendere quali atti/omissioni possano costituire oggetto di tale cumulo di procedimenti e sanzioni.

In questa pronuncia la CGUE conferma il proprio orientamento già espresso nella sentenza 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson, in C-617/10, e ripresa nella già citata Menci (punti da 18 – 25).

¹⁷ cfr. CGUE, sent. 23 dicembre 2009, Spector Photo Group e Van Raemdonck, in C-45/08),

Il principio del *ne bis in idem*, così come tutelato dall'art. 50 CGUE, può legittimamente essere limitato, a norma del successivo art. 52, par. 1, CDFUE, riaffermandosi la discrezionalità degli Stati membri nella scelta delle sanzioni applicabili – amministrative, penali o una combinazione di esse – volte ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e a combattere la frode, dando così attuazione al diritto dell'Unione.

La scelta del “doppio binario” non è di per sé lesiva dell'art. 50 CGUE, bensì ne costituisce una mera limitazione permessa ex art. 52, par. 1, CDFUE, sempre che le eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla Carta siano, anzitutto, previste dalla legge; occorre, poi, che le eventuali doppie sanzioni rispettino il contenuto essenziale di detti diritti e libertà nonché il principio di proporzionalità, sicché potranno trovare applicazione solo qualora siano necessarie e rispondano a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere diritti e libertà altrui.

Sussistono quindi, in astratto, le condizioni per la presenza di un doppio binario sanzionatorio, compatibile con il diritto al *ne bis in idem*, dovendosi tuttavia, accertare se il medesimo soggetto abbia sofferto un pregiudizio sproporzionato per essere stato sottoposto a procedimento penale e amministrativo per gli stessi fatti e punito per la medesima condotta da autorità diverse, in due diversi procedimenti.

Il citato Decreto Legislativo 10 agosto 2018, n. 107 (in G.U. n. 214 del 14-09-2018) ha modificato la disciplina in tema di concorso di sanzioni penali e sanzioni amministrative per i fatti di abuso del mercato, disponendo l'art. 187-terdecies (Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali ed amministrative) «1. Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187 -septies ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato: a) l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate; b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria».

Mentre la lettera b) fa riferimento a sanzioni diverse ma della medesima natura (tutte pecuniarie), la lettera a) parla genericamente di “misure punitive” per tali intendendosi sia quelle detentive che pecuniarie penali (multa – ammenda) o di natura penale. I medesimi principi, più articolati sotto l'aspetto delle condizioni e dei presupposti per l'applicazione del doppio binario cd.”temperato”, sono stati affermati dalla sentenza *Garlsson*.

Non si fa, invece, alcun riferimento, nel nuovo art. 187 terdecies, alla contestualità dei procedimenti (richiesta, invece, dalla giurisprudenza della CEDU) e deve, quindi, ritenersi che, in base alla normativa nazionale, non rilevi l'ordine temporale con cui vengono irrogate le sanzioni, essendo sufficiente, ai fini della violazione del divieto del *ne bis in idem*, con le limitazioni già evidenziate, che alla medesima condotta siano applicate sanzioni amministrative e penali, sia che l'adozione delle prime preceda la comminatoria delle seconde che nel caso inverso.

La mancata previsione, nella normativa nazionale, della contestualità dei procedimenti, sia pure intesa in senso allargato, potrebbe contrastare con i principi unionali già evidenziati, con conseguente possibile disapplicazione da parte del giudice nazionale.

1.6 Valutazione del principio di proporzionalità tra le diverse sanzioni inflitte

Il doppio binario deve garantire che gli oneri risultanti, per gli interessati, da un tale cumulo siano limitati “allo stretto necessario” per realizzare il già citato obiettivo. Ciò implica l'esistenza di norme o, comunque, l'individuazione di principi o regole che assicurino un coordinamento che riduca al minimo l'onere supplementare che un simile cumulo comporta per gli interessati. In più, il doppio binario deve al contempo accompagnarsi a norme che consentano di garantire che la severità dell'insieme delle sanzioni inflitte corrisponda alla gravità del reato, costituendo un obbligo per le

autorità competenti di assicurare, in caso di seconda sanzione, che la severità dell'insieme delle sanzioni inflitte non ecceda la gravità del reato accertato.

In mancanza di tali norme “di coordinamento” è tuttavia possibile che il giudice nazionale, in base agli stessi principi enunciate dalla CGUE, in sintonia, peraltro, con quanto disposto Decreto Legislativo 10 agosto 2018, n. 107, nel caso in cui uno dei due procedimenti non sia ancora concluso, possa tener conto di tali principi, rimodulando, confermando o annullando la sanzione inflitta in relazione al procedimento non ancora concluso, tenendo conto della sanzione già divenuta definitiva.

Il punto cruciale della sentenza Garlsson è il par. n. 57, in cui la CGUE afferma che: “vero è che l’obbligo di cooperazione e di coordinamento tra il pubblico ministero e la Consob previsto all’articolo 187 decies del TUF può ridurre l’onere derivante, per l’interessato, dal cumulo di un procedimento riguardante una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale e di un procedimento penale per condotte illecite che integrano una manipolazione del mercato. Tuttavia va sottolineato che, nel caso in cui sia stata pronunciata una condanna penale in forza dell’articolo 185 del TUF al termine di un procedimento penale, la celebrazione del procedimento riguardante la sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale eccede quanto è strettamente necessario per il conseguimento dell’obiettivo di cui al punto 46 della presente sentenza, qualora tale condanna penale sia idonea a reprimere l’infrazione commessa in modo efficace, proporzionato e dissuasivo”. Da ciò ne discende che è necessario valutare, ai fini della compatibilità con gli artt. 50 e 52 CDFUE, se le sanzioni complessivamente inflitte dal giudice penale e dalla Consob siano proporzionate alla gravità del fatto commesso.

Ai punti 59-61-62, la Corte di Giustizia precisa che “ciò considerato, risulta che il fatto di proseguire un procedimento di sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale ai sensi di tale articolo 187 ter eccederebbe quanto strettamente necessario per conseguire l’obiettivo di cui al punto 46 della presente sentenza, nei limiti in cui la condanna penale pronunciata in via definitiva, tenuto conto del danno causato alla società dal reato commesso, sia idonea a reprimere tale reato in maniera efficace, proporzionata e dissuasiva, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare”. Afferma la Corte di Giustizia che “Pertanto, emerge che una normativa nazionale come quella di cui al procedimento principale, che permette, dopo una condanna penale divenuta definitiva, alle condizioni indicate al punto precedente, la celebrazione di un procedimento riguardante una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale, eccede quanto strettamente necessario per conseguire l’obiettivo di cui al punto 46 della presente sentenza, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare....Tale conclusione non è rimessa in discussione dalla circostanza che la pena definitiva pronunciata in applicazione dell’articolo 185 del TUF può, se del caso, estinguersi successivamente per effetto di un indulto, come sembra avvenuto nel procedimento principale. Infatti, dall’articolo 50 della Carta emerge che la protezione conferita dal principio del ne bis in idem deve applicarsi alle persone che sono state assolve o condannate con sentenza penale definitiva, comprese, quindi, quelle alle quali è stata inflitta, con una sentenza siffatta, una sanzione penale successivamente estintasi per indulto. Pertanto, una circostanza del genere è irrilevante per valutare il carattere strettamente necessario di una normativa nazionale come quella discussa nel procedimento principale”.

Viene, quindi, affermato, implicitamente, il cumulo di una sanzione penale detentiva con una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale.

Occorre verificare se dalla lettura di questi punti cruciali emerge che la CGUE abbia lasciato uno spazio di manovra solo “apparente” al giudice di merito, in ordine alla valutazione del carattere strettamente necessario del sistema del doppio binario, ai fini della realizzazione dell’obiettivo di tutela degli interessi finanziari dell’UE, oppure se il giudice nazionale abbia uno spazio effettivo di manovra e di valutazione, come sembra emergere dal tenore complessivo delle sentenze Menci e Garlsson che ha affermato che “spetta al giudice del rinvio valutare se la celebrazione di un procedimento amministrativo di natura penale ecceda quanto strettamente necessario per raggiungere il risultato della tutela degli interessi finanziari dell’UE”.

In termini generali la Corte di Giustizia sembrerebbe escludere limitazioni del principio del *ne bis in idem*, ma una attenta lettura della sentenza consente di considerare tale divieto come assoluto solamente nel caso che la precedente condanna penale “sia idonea a reprimere l’infrazione commessa in modo efficace, proporzionato e dissuasivo”.

Non trattasi quindi di un automatismo in base al quale la condanna penale, a prescindere dalla sanzione inflitta, non consente la comminatoria di alcuna altra sanzione, dovendo il giudice nazionale valutarne l’afflittività, la proporzionalità e la dissuasività.

In altri casi e in forza della precedente giurisprudenza la Corte ha dimostrato di prediligere una valutazione dell’effettività, della proporzionalità e della dissuasività del “doppio binario” sul piano astratto, e non su quello concreto, così tracciando una linea di continuità con quanto affermato dalla Corte Costituzionale nella recente sentenza n. 115 /2018 del 10 aprile/31 maggio 2018 sul caso Taricco II (anche se in quell’ipotesi, la valutazione in astratto riguardava la determinatezza della fattispecie penale, ove viene sancito che “la persona, prendendo contezza dell’art. 325 TFUE, non potesse (e neppure possa oggi in base a quel solo testo) immaginare che da esso sarebbe stata estrapolata la regola che impone di disapplicare un particolare aspetto del regime legale della prescrizione, in presenza di condizioni del tutto peculiari”).

In particolare, questo atteggiamento della CGUE è ravvisabile tanto nella pronuncia *Garlsson* quanto nella coeva *Menci*. In entrambi i casi, infatti, pur formalmente lasciando al giudice nazionale uno spazio di valutazione rispetto alla compatibilità del sistema del “doppio binario” (ravvisabile a fronte delle peculiarità del caso concreto) rispetto ai principi unionali (così come precisati alla luce dell’evoluzione tracciata anche dalla Corte EDU), essa conclude tracciando dei criteri interpretativi che sembrerebbero ridurre al minimo la discrezionalità del giudice di merito.

La pronuncia *Garlsson* pone dei varchi all’ intransigente orientamento sull’inammissibilità del doppio binario sanzionatorio presente, tra le altre, nella sentenza della Corte EDU *Grande Stevens* e altri c. Italia. che porterebbe ad affermare che ogni qual volta l’imputato sia stato già raggiunto da una sentenza penale definitiva per il reato di cui all’art. 185 T.u.f. non sarebbe più passibile di sanzione amministrativa.

La Corte di Giustizia, invece, ritiene, come già evidenziato, ammissibile il cumulo di sanzioni amministrative e penali se “tali procedimenti e tali sanzioni perseguano, ai fini del conseguimento di un simile obiettivo, scopi complementari riguardanti, eventualmente, aspetti diversi del medesimo comportamento illecito interessato, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare”;¹⁸ “a tal riguardo, in materia di illeciti legati alle manipolazioni del mercato, sembra legittimo che uno Stato membro voglia, da un lato, scoraggiare e reprimere ogni violazione, intenzionale o meno, del divieto di manipolazione del mercato applicando sanzioni amministrative stabilite, se del caso, in maniera forfettaria e, dall’altro, scoraggiare e reprimere violazioni gravi di tale divieto, che sono particolarmente dannose per la società e che giustificano l’adozione di sanzioni penali più severe”.

Peraltro la stessa Corte unionale individua tale diversità di finalità rilevando che la normativa di cui al procedimento principale di natura amministrativa risponde a un obiettivo di interesse generale, essendo finalizzata a tutelare l’integrità dei mercati finanziari dell’Unione e la fiducia del pubblico negli strumenti finanziari; la condanna criminale, invece, non solo serve come deterrente ma ha anche uno scopo punitivo nei confronti della stessa “omissione dichiarativa anti-sociale”, e presenta l’ulteriore elemento di “frode colpevole”.

Se la limitazione del principio del *ne bis in idem* fosse stata solo formale non avrebbe avuto senso per la Corte parlare di ammissibilità di cumulo, di proporzionalità delle sanzioni cumulativamente irrogate.

¹⁸ (v., in tal senso, sentenza del 23 dicembre 2009, *Spector Photo Group e Van Raemdonck*, C-45/08, EU:C:2009:806, punti 37 e 42)

La valutazione, sia pure in forza della norma limitativa di cui all'art. 52 CGCE, del giudice nazionale deve essere effettiva ed investire tutti gli aspetti, nei limiti indicati dalla Corte di Giustizia.

Conclusivamente i principi a cui si perviene dalla interpretazione della sentenza *Garlsson e Menci* sono i seguenti:

- a) non può essere sindacata la scelta del legislatore di sanzionare la condotta illecita – pur avente ad oggetto lo “stesso fatto” inteso secondo la giurisprudenza della Corte e.d.u. – con la previsione di un doppio binario processuale (penale/amministrativo);
- b) l'avvio di separati procedimenti, con la possibilità di vedere applicate sanzioni diverse, costituisce una circostanza prevedibile e l'inculpato sa o comunque è in grado di sapere – nei sistemi, come quello italiano, in cui è possibile il “doppio binario” - che nei suoi confronti potrebbe essere esercitata (o che, quantomeno, che ve ne è la possibilità), sia l'azione penale che inflitta una sanzione tributaria - amministrativa;
- c) il rispetto del principio del *ne bis in idem* non dipende dall'ordine nel quale sono stati condotti i rispettivi procedimenti; l'unico fattore materiale è il rapporto tra i due illeciti.

Possibile, quindi, una doppia risposta sanzionatoria: una sanzione amministrativa ed una sanzione penale, le quali perseguono scopi diversi; scopo delle sanzioni amministrative è prima di tutto quello di incoraggiare i soggetti destinatari della sanzione a rispettare il loro dovere di fornire informazioni complete e corrette e di rafforzare le fondamenta del sistema fiscale nazionale, condizione preliminare per il funzionamento dello Stato e quindi per il funzionamento della società;¹⁹ la sanzione penale rappresenta, invece, il “castigo” che lo Stato, attraverso l'autorità giudiziaria, a conclusione di un processo, infligge a un soggetto che abbia commesso un reato e tende non solo a reprimere un fatto reato commesso, ma ad impedire che quel determinato individuo non commetta più reati in futuro. La stessa *Cedu* afferma che la condanna criminale non solo serve come deterrente ma ha anche uno scopo punitivo nei confronti della stessa “omissione dichiarativa anti-sociale”, e presentava l'ulteriore elemento di “frode colpevole”.(cfr *CEDU* 15.11. 2016, n. 24130/11)

Occorrono quindi, ai fini della cumulabilità dei procedimenti, alla luce dei principi unionali, la sussistenza delle seguenti condizioni:

- a) svolgimento di processi paralleli e tra loro connessi;
- b) proporzionalità della sanzione inflitta nel senso che la pena inflitta in un procedimento deve tener conto della sanzione inflitta nell'altro.

È altresì possibile che le diverse sanzioni siano irrogate da due diverse autorità nell'ambito di procedure diverse, purchè con un collegamento sufficientemente stretto tra di loro, sia nella sostanza che cronologicamente, così potendo le stesse essere considerate come facenti parte di un complesso schema sanzionatorio.

Occorre, quindi, che sia garantita:

- 1) la proporzionalità delle risposte punitive rispetto agli scopi perseguiti;
- 2) la prevedibilità di tale doppia risposta sanzionatoria in forza di regole normative chiare e precise;
- 3) il coordinamento tra i procedimenti sanzionatori in modo che l'onere per l'interessato da tale cumulo sia limitato allo stretto necessario;
- 4) il rispetto del principio di proporzionalità delle pene sancito all'art. 49, par. 3, della Carta secondo cui le sanzioni complessivamente inflitte devono corrispondere alla gravità del reato commesso.

Al riguardo si ritiene sussistente il requisito sostanziale richiesto ai fini della “sufficiente connessione” tra procedimento penale e amministrativo con un'unica risposta integrata dell'ordinamento contro il medesimo fatto illecito che può essere assicurata dalla valutazione complessiva delle sanzioni - essendo ancora *sub iudice* quella amministrativa - da parte del giudice chiamato a tale ultima valutazione.

¹⁹ cfr *CEDU* 15.11. 2016, n. 24130/11

Deve anche ritenersi esistente il nesso di carattere cronologico tra i due procedimenti penale e amministrativo che, per i giudici di Strasburgo, non implica necessariamente che i procedimenti debbano essere condotti in maniera parallela, potendo sussistere anche nell'ipotesi in cui il secondo procedimento inizi successivamente alla definizione del primo purchè vi sia una valutazione di proporzionalità tra le sanzioni.

È sufficiente un nesso temporale tra i due procedimenti, mentre sotto il profilo della connessione sostanziale va evidenziato il carattere teleologico dello scopo delle sanzioni irrogate all'esito di ciascun procedimento ed alla risposta sanzionatoria complessiva apprestata dall'ordinamento in relazione al medesimo fatto illecito con riguardo a profili diversi della medesima condotta antisociale. Devono quindi sussistere i requisiti di complementarità delle sanzioni, della prevedibilità, da parte dell'interessato, di applicazione di sanzioni differenti per lo stesso fatto (c.d. cumulo sanzionatorio).

Proprio con riferimento all'art. 50 CDFUE la Corte di Giustizia, sentenza 26/2/2013, *Aklagaren c. Hans Akelberg Fransson*, in causa C-617/10, ha affermato l'obbligo del giudice nazionale di garantire la "piena efficacia" del diritto UE, "disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione della legislazione nazionale, anche posteriore", principio ribadito anche nella sentenza *Garlsson*.

2. Riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario

2.1 Cartella di pagamento

Il costante orientamento della Corte ha affermato che oggetto dell'impugnazione non è la cartella di pagamento in sé, a causa di un vizio di notifica, ma il petitum che sta alla base della stessa, vale a dire, nel caso in esame, con riferimento alla cartella relativa a crediti previdenziali, un credito di natura contributiva, materia devoluta alla giurisdizione del giudice ordinario (giudice del lavoro) e non alla giurisdizione tributaria.²⁰

La cartella di pagamento è uno strumento in cui viene enunciata una pregressa richiesta di natura sostanziale e non possiede alcuna autonomia che consenta di impugnarla prescindendo dagli atti in cui l'obbligazione è stata enunciata. Dunque, essa deve essere impugnata dinanzi al giudice ordinario, cui spetta la cognizione delle controversie in materia contributiva.

Le Sezioni Unite hanno affermato che: «la giurisdizione si ripartisce tra giudice ordinario e tributario a seconda del credito azionato: le controversie in tema di cartelle di pagamento di natura tributaria, trattandosi di crediti erariali appartengono alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie, stabilita in genere per "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati" (art. 2. comma 1, D.Igs. 546/92 che menziona espressamente all'art. 19, tra gli atti impugnabili, "il ruolo e la cartella di pagamento").»²¹

2.2 Iscrizione di ipoteca

La norma di cui all'art. 19, comma 1, lett. e bis, d. lgs 546/92, a seguito della modifica dovuta all'entrata in vigore dell'art. 35, comma 26 quinquies, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, introdotto dalla legge di conversione 4 agosto 2006, n. 248, prevede che l'iscrizione dell'ipoteca è inclusa tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie, indipendentemente dalla natura del credito del quale costituisce garanzia.²²

²⁰ cfr., ex multis, Cass. sez. un. 8/02/2008, n. 3001

²¹ Cass. 13/07/2017, n. 17328

²² Al riguardo, MESSINA, L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo sui beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario, in A. Comelli - C. Glendi (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, 147.

La questione controversa concerne la giurisdizione delle Commissioni Tributarie in ordine ai ricorsi proposti contro l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 d.p.r. 602/73 sussiste nel caso in cui siano prospettati vizi propri dell'iscrizione ipotecaria, quali, ad esempio, la nullità della iscrizione ipotecaria perché effettuata a seguito di cartelle esattoriali che non risultavano essere state notificate.

La sola circostanza che le cartelle esattoriali abbiano natura non tributaria non può indurre ad affermare che il giudice tributario sia privo di giurisdizione in ordine all'accertamento della sola ritualità della notifica delle cartelle medesime, qualora non sia stata posta in discussione la sussistenza dei crediti stessi ma solo il vizio di notifica. Invero ciò che rileva al fine di valutare se sussista la giurisdizione del giudice tributario non è il vizio che la parte deduce, bensì l'atto che è fatto oggetto di impugnazione. Se il contribuente impugna l'atto presupposto - cartella di pagamento o avviso di mora - chiedendone l'annullamento per irregolarità formali dell'atto o della sua notificazione, la cognizione è riservata alla giurisdizione del giudice tributario. Se impugna, invece, l'atto di iscrizione di ipoteca e ne chiede la dichiarazione di nullità, facendo valere vizi propri dell'atto o della sua notificazione ovvero il vizio derivante dall'omessa notificazione dell'atto presupposto, l'impugnazione dell'atto di iscrizione di ipoteca dinanzi alle commissioni tributarie è ammissibile, anche se l'atto presupposto della cui notificazione si tratta è una cartella afferente debiti non tributari. Ciò in quanto l'omissione della notifica degli atti presupposti costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto di iscrizione di ipoteca e, in tal caso, il giudice dovrà verificare la sussistenza o meno del difetto di notifica delle cartelle prodromiche, ancorché esse attengano a crediti non tributari, all'esclusivo fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale.²³

2.3 Esecuzione forzata, opposizione all'esecuzione, agli atti esecutivi, pignoramento, opposizione a precetto

La giurisprudenza delle Sezioni Unite ha rilevato che deve essere affermata la giurisdizione del giudice tributario in forza dell'orientamento che ha rilevato che "in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento asseritamente viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è ammissibile e va proposta - ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario".²⁴ Infatti l'impugnazione dell'atto di pignoramento è strumentale all'impugnazione della cartella di pagamento per far valere un vizio della stessa (es: la decadenza) e non un vizio proprio degli atti di pignoramento; trattasi della soluzione in concreto praticabile per far valere il vizio della cartella ed arrestare la procedura esecutiva in considerazione delle limitazioni, in materia fiscale, nel giudizio di opposizione agli atti esecutivi, previste dall'art. 57 d.p.r. 602/1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo. Tale inammissibilità va interpretata nel senso che comporta solo il divieto di proporre dette opposizioni davanti al Giudice ordinario, senza però che ciò impedisca di proporre la questione al Giudice tributario, impugnando, unitamente al pignoramento, la cartella di pagamento per mancata notificazione o per eccepirne la decadenza.²⁵ Non ha neanche rilievo, in punto di fatto, se, ad esempio, la decadenza sia maturata o meno e se non possa essere eccepita per mancata impugnazione della cartella nei termini di legge, in quanto la giurisdizione non può farsi dipendere

²³ (cfr., per il diverso caso in cui è stata affermata la giurisdizione del giudice ordinario in materia di opposizione agli atti esecutivi Cass. n. 9246 del 12/02/2015).

²⁴ Cass. Sez., Sentenza n. 13913 del 05/06/2017, Cass. Sez. 5 , Sentenza n. 11481 del 11/05/2018

²⁵(cfr Cass. S.U., 5.6.2017 n. 13916.

dal raggiungimento della prova della decadenza o della notificazione della cartella e, quindi, *secundum eventum*.

Al fine di individuare la giurisdizione rileva, principalmente, il dedotto vizio dell'atto di esecuzione forzata, che deve essere di natura tributaria, e non la natura di primo atto dell'espropriazione forzata (art. 491 cod. proc. civ.). La soluzione compatibile con il rispetto del diritto di difesa, sancito dall'articolo 24 Cost., è data dal riconoscimento della facoltà per il contribuente di impugnare davanti al giudice tributario la cartella di pagamento (atto presupposto), congiuntamente all'atto di precetto (atto successivo), ai sensi dell'art. 19, comma 3, D.lgs 546/92.

L'art. 19, comma 3, D.lgs n. 546/92 prevede un'ipotesi d'impugnazione congiunta che consente di impugnare un atto autonomamente impugnabile "non conosciuto" unitamente al successivo atto notificato e, quindi, "conosciuto" al fine di farne valere eventuali profili di illegittimità; la eccepta decadenza della cartella di pagamento rende, quindi, il pignoramento impugnabile, unitamente alla cartella di pagamento, dinanzi alla commissione tributaria.

Le Sezioni Unite, con riguardo alla **opposizione al precetto** hanno affermato che consiste in una species del più ampio genus delle opposizioni all'esecuzione disciplinate agli artt. 615 e 616 c.p.c., con cui il debitore o il terzo (debitor debitoris) contestano il diritto della parte istante a procedere ad esecuzione forzata ed ha ad oggetto la verifica della sussistenza delle condizioni dell'azione esecutiva (esistenza del titolo esecutivo, sua idoneità soggettiva ed oggettiva a fondare l'esecuzione, pignorabilità dei beni)

La questione di giurisdizione si pone nel caso di mancata notifica dell'ingiunzione fiscale o nel caso in cui si deduca che, comunque, erano maturate la prescrizione e decadenza del credito tributario.

La questione prospettata attiene all'individuazione del giudice - ordinario o tributario -cui è devoluta la cognizione dell'opposizione proposta avverso un atto di precetto, a seguito di ingiunzione fiscale fondata su crediti tributari, qualora venga eccepta la nullità dell'atto per l'inesistenza di un valido titolo esecutivo fondato sulla assente illegittimità dell'ingiunzione fiscale (non notificata e prescritta) che avrebbe dovuto essere azionata con la riscossione a mezzo ruolo tramite concessionario.²⁶

Giova premettere i principali riferimenti normativi.

L'art. 2 D.lgs 546/92 ha attribuito alle commissioni tributarie, per i giudizi di merito, la giurisdizione in materia tributaria, prevedendo, nel comma 1, secondo capoverso che "restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo d.p.r."

L'art. 49, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, prevede che il procedimento di espropriazione forzata nell'esecuzione tributaria è regolato «dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione» in quanto non derogate dal capo TI del medesimo d.P.R. e con esso compatibili.

L'art. 57 del citato d.P.R. n. 602 del 1973, stabilisce che non sono ammesse né le opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ. (salvo quelle concernenti la pignorabilità dei beni) né quelle regolate dall'art. 617 cod. proc. civ. ove siano relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione, in ordine al riparto di giurisdizione, ha affermato che: 1) le cause concernenti il titolo esecutivo, in relazione al diritto di procedere ad esecuzione forzata tributaria, si propongono davanti al giudice tributario (art. 2, secondo periodo del comma 1 del d.lgs. n. 546 del 1992; art. 9, secondo comma, cod. proc. civ.); 2) le opposizioni all'esecuzione di cui all'art. 615 cod. proc. civ. concernenti la pignorabilità dei beni si propongono davanti al giudice ordinario (art. 9, secondo comma, cod. proc. civ.); 3) le opposizioni agli atti esecutivi di cui all'art. 617 cod. proc. civ., ove siano diverse da quelle concernenti la regolarità formale e la notificazione

²⁶ CFR Cass. S.U., 23 ottobre 2017, n. 24965

del titolo esecutivo, si propongono al giudice ordinario (art. 9, secondo comma, cod. proc. civ.); 4) le opposizioni di terzo all'esecuzione di cui all'art. 619 cod. proc. civ. si propongono al giudice ordinario (art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992; art. 9, secondo comma, cod. proc. civ.).²⁷

Rimane tuttavia aperto il problema dell'individuazione del giudice davanti al quale proporre l'opposizione al precetto ove questa concerna la regolarità formale o la notificazione del titolo esecutivo e, in particolare, ove il contribuente, di fronte all'atto di precetto, deduca (come nella specie) di non avere mai ricevuto in precedenza la notificazione del titolo esecutivo.

Sussistono due diversi orientamenti al riguardo da parte di questa Corte che, pur divergendo sulla giurisdizione, condividono il comune presupposto interpretativo secondo cui l'inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione ed agli atti esecutivi, stabilita dall'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 non va intesa (pena la violazione del diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost.) come assoluta esclusione della tutela giudiziale delle situazioni soggettive prese in considerazione da dette opposizioni.

Un orientamento ritiene che l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato per nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, è ammissibile e va proposta dinanzi al giudice ordinario, ai sensi dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e degli artt. 617 e 9 cod. proc. civ., perché la giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria sussiste quando sia impugnato un atto dell'esecuzione forzata tributaria successivo alla notificazione del titolo esecutivo, restando irrilevante il vizio dedotto e, quindi, anche quando detto vizio venga indicato nella mancata notificazione della cartella di pagamento: in tale ipotesi, il giudice ordinario dovrà verificare solo se ricorra il denunciato difetto di notifica all'esclusivo fine di pronunciarsi sulla nullità del consequenziale pignoramento basato su crediti tributari (cfr Cass., Sezioni Unite, n. 21690 del 2016 e n. 8618 del 2015; Cass., Sezione terza, n. 24235 e n. 9246 del 2015)

Altro diverso orientamento prevede che l'opposizione agli atti esecutivi che il contribuente assume essere viziato da nullità derivata dalla assentanullità degli atti presupposti, si risolve nell'impugnazione del primo atto in cui viene manifestato al contribuente l'intento di procedere alla riscossione di una ben individuata pretesa tributaria: l'opposizione, pertanto, è ammissibile e va proposta davanti al giudice tributario (ai sensi degli artt. 2, comma 1, secondo periodo, e 19 - estensivamente interpretato - del d.lgs. n. 546 del 1992).

Tale ultimo orientamento appare preferibile ed è stato riaffermato da questa Corte con la sentenza delle Sezioni Unite 5.6.2017 n. 13913 (cfr anche Cass., S.U., 5.7.2011 n. 14667), in cui si afferma che "l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento asseritamente viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è ammissibile e va proposta - ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario".

Al fine di individuare la giurisdizione rileva, principalmente, il dedotto vizio dell'atto di precetto, cioè la mancata notificazione dell'atto presupposto (di natura tributaria), e non la natura di primo atto dell'espropriazione forzata (art. 491 cod. proc. civ.).

L'art. 191 comma 3, D.lgs n. 546/92 prevede un'ipotesi d'impugnazione congiunta che consente di impugnare un atto autonomamente impugnabile " non conosciuto" unitamente al successivo atto notificato e, quindi, "conosciuto" al fine di farne valere eventuali profili di illegittimità; la mancata notificazione della cartella di pagamento rende, quindi, l'atto di precetto impugnabile, unitamente alla cartella di pagamento, dinanzi alla commissione tributaria.

Sotto il profilo letterale l'orientamento secondo cui sarebbe devoluta al giudice ordinario l'impugnazione dell'atto di precetto, incentrato sulla mancata notifica della cartella di pagamento, sarebbe in contrasto con l'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 cod. proc. civ. riguardanti la regolarità formale e

²⁷ ex plurimis, Cass. n. 18505 del 2013

la notificazione del titolo esecutivo: con riferimento alle procedure esecutive aventi ad oggetto entrate tributarie sarebbe, quindi, un rimedio precluso dal divieto espresso dal predetto art. 57 d.p.r. 602/1973.

La soluzione compatibile con il rispetto del diritto di difesa, sancito dall'articolo 24 Cost. è data dal riconoscimento della facoltà per il contribuente di impugnare davanti al giudice tributario la cartella di pagamento (atto presupposto), congiuntamente all'atto di precetto (atto successivo), ai sensi dell'art. 19, comma 3, D.lgs 546/92.

Anche se l'impugnazione degli atti dell'esecuzione successivi alla cartella di pagamento e, comunque, all'atto presupposto è attratta alla giurisdizione del giudice ordinario, ai sensi dell'art. 2, comma 1, secondo periodo D.lgs n. 546/1992, esigenze di ordine sistematico impongono di ammettere la tutela giurisdizionale davanti al giudice tributario, allorché si contesti l'avvenuta notifica della sottostante cartella di pagamento nel caso in cui il contribuente per la prima volta viene a conoscenza dell'atto presupposto a seguito della notifica del titolo esecutivo formato nei propri confronti.

L'impugnazione dell'atto di precetto è strumentale all'impugnazione della cartella di pagamento onde far valere il difetto di notifica della stessa, non quale vizio proprio dell'atto di precetto, ma quale motivo di nullità della cartella stessa, trattandosi della soluzione in concreto praticabile per far valere l'illegittimità della cartella ed arrestare la procedura esecutiva, in considerazione delle già citate limitazioni, in materia fiscale, nel giudizio di opposizione ex art. 57 d.p.r. n. 602/1973.

Né appare convincente ripartire la giurisdizione, nell'ipotesi in esame, in base al petitum formale contenuto nell'impugnazione proposta dal contribuente: a) giurisdizione tributaria, ove sia richiesto solo l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento; b) giurisdizione ordinaria, ove sia richiesta solo la dichiarazione di nullità dell'atto di precetto. Non solo il petitum sostanziale è unico (il contribuente ha interesse a rendere non azionabile la pretesa tributaria, facendo valere una soluzione di continuità nell'iter procedimentale) e una simile ricostruzione sarebbe inutilmente artificiosa, obbligando ad una duplice azione davanti a giudici diversi. Non ha neanche importanza se, in punto di fatto, che l'atto presupposto sia stato effettivamente notificata trattandosi di rilievo che attiene al merito in quanto la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione e, quindi, secundum eventum.

Tale soluzione non contrasta col disposto dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 cod. proc. civ. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo. Tale inammissibilità, infatti, va interpretata nel senso che comporta solo il divieto di proporre dette opposizioni davanti al giudice ordinario, senza però che ciò impedisca di proporre la questione al giudice tributario, impugnando, unitamente al precetto, la cartella di pagamento per mancata notificazione.

L'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, nel prevedere l'inammissibilità davanti al giudice ordinario di alcune opposizioni in sede di esecuzione forzata, va interpretato nel senso che le situazioni soggettive poste a base di esse possano essere preventivamente tutelate davanti al giudice tributario. Va, quindi, riaffermato il principio di diritto secondo cui «in materia di esecuzione forzata tributaria, sussiste la giurisdizione del giudice tributario nel caso di opposizione riguardante l'atto di precetto, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento di natura tributaria (o degli altri atti presupposti)».

In passato si è affermata la legittimità di una procedura esecutiva ad hoc per i crediti fiscali, come affermato da Corte Cost. n. 87 del 1962 secondo cui «Si tratta di un procedimento nel quale si manifesta, più energicamente forse che non in altri, data l'importanza dell'interesse tutelato (tra l'altro quello fondamentale di garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato) il principio dell'esecutorietà dell'atto amministrativo: un principio che, quale che sia la sua ragione giustificatrice, è certamente fondamentale nel nostro ordinamento e comporta come conseguenza che, di regola, il giudice ordinario non possa modificare o revocare l'atto amministrativo o sospendere l'esecuzione, impedire, cioè, che l'atto stesso spieghi intera la sua efficacia; conseguenza che la Costituzione non ha voluto del tutto eliminare, com'è fatto palese, tra l'altro,

dall'interpretazione che la Corte ritiene debba essere data al terzo comma dell'art. 113 della Costituzione. L'applicazione di questi principi, nell'interpretazione che pure il nuovo contesto costituzionale, nel quale si inseriscono, consente, giustifica già la dichiarazione di non fondatezza della proposta questione”.

Questa linea appare però in qualche misura superata dalla sentenza della Corte Costituzionale 114/2018, secondo cui “laddove la censura della parte assoggettata a riscossione esattoriale non radichi una controversia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario e quindi sussista la giurisdizione del giudice ordinario l'impossibilità di far valere innanzi al giudice dell'esecuzione l'illegittimità della riscossione mediante opposizione all'esecuzione, essendo ammessa soltanto l'opposizione con cui il contribuente contesti la mera regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura e non anche quella con cui egli contesti il diritto di procedere alla riscossione, confligge frontalmente con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto in generale dall'art. 24 Cost. e nei confronti della pubblica amministrazione dall'art. 113 Cost., dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva. Quindi – assorbite le altre questioni promosse dal giudice rimettente in riferimento agli artt. 3 e 111 Cost. – va dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera a), d.P.R. n. 602 del 1973 limitatamente alla parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ”.

2.4 TIA

La Tariffa di Igiene ambientale rientra nella giurisdizione del giudice tributario; come evidenziato anche dalla Corte costituzionale (sentenza n. 238 del 2009 e ordinanza n. 64 del 2010), la tariffa di igiene ambientale (c.d. TIA-1) non costituisce un'entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU di cui conserva la qualifica di tributo. Pertanto, spettano alla giurisdizione tributaria, le controversie, riguardanti la “debenza” della c.d. “prima TIA o TIA-1” , laddove essa risulti ancora applicata e disciplinata dal d.lgs. n. 22 del 1997, pur dopo la soppressione ad opera dell'art. 238, comma 1, del d.lgs. n. 152 del 2006.²⁸

Le SS.UU. hanno affermato che “spettano alla giurisdizione tributaria le controversie aventi ad oggetto la debenza della tariffa di igiene ambientale (TIA), in quanto, come evidenziato anche dall'ordinanza della Corte costituzionale n. 64 del 2010, tale tariffa non costituisce una entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU, disciplinata dal d.P.R. 15 novembre 1993 n.507, di cui conserva la qualifica di tributo”²⁹

La TIA2 istituita dall'art. 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, non costituendo, in senso tecnico, il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta e rappresentando invece una forma di finanziamento di servizio pubblico attraverso la imposizione dei relativi costi sull'area sociale, che da tali costi ricava, nel suo insieme, un beneficio; avendo mantenuto la sua natura di tributo locale, deve ritenersi che la Tia resti nell'ambito della normativa relativa alla finanza locale (r.d. n. 1175/1931), ancorché sia stata per ragioni sistematiche delocalizzata in un diverso contesto normativo; ne consegue che il privilegio di cui all'art. 2752, 3° comma, ce, sui beni mobili del debitore, accordato subordinatamente a quello dello stato, ai crediti per imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale, trova applicazione alla TIA.³⁰

Su di essa non può essere applicata l'IVA, in quanto «anche sul piano eurounitario appare palese l'insussistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entità del prelievo e, con essa, l'assenza, almeno

²⁸ Cass. S.U. 10.4.2018, n. 8822; Cass. S. U. , Ord.n. 8822 del 10/04/2018

²⁹ Cass, Sez. Un., 15 marzo 2016 n. 5078; Cass. Ord., S.U. 24 marzo 2014 n. 6828

³⁰ Cfr Cass. 17 febbraio 2012 n. 2320

nelle ipotesi prese ora in considerazione, del rapporto di corrispettività posto alla base dell'assoggettamento ad Iva ai sensi degli artt. 3 e 4 del dpr n. 633 del 1972».³¹

L'Iva, come qualsiasi altra imposta, deve colpire una qualche capacità contributiva e una capacità contributiva si manifesta quando un soggetto acquisisce beni o servizi versando un corrispettivo, non quando paga un'imposta, sia pure 'mirata' o 'di scopo' cioè destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il soggetto stesso".

Peraltro il D.P.R. n. 633/72, all'articolo 3, puntualizza che sono soggette all'IVA solo le prestazioni di servizi "verso corrispettivo" e non quelle finanziate mediante imposte; dunque solo dove sussista un "corrispettivo" sarà applicabile il n. 127 sexiesdecies della Tabella A parte terza allegata al D.P.R. 633/72 e dovrà essere applicata l'IVA sulle "prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, di rifiuti urbani e di rifiuti speciali nonché sulle prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione".³²

L'Iva eventualmente versata in eccesso, quindi, deve essere restituita dal concessionario che ha riscosso la tariffa.

In questa situazione normativa e giurisprudenziale è intervenuta "la manovra di emergenza" contenuta nel D.L. 78/2010 convertito in legge 122/2010, attraverso il comma 33 dell'art. 14 (patto di stabilità interno ed altre disposizioni sugli enti territoriali) secondo cui "le disposizioni di cui all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria.

E' possibile che attraverso la citata norma la Amministrazione, che ha elaborato il provvedimento, intendesse sottoporre ad IVA le somme versate, in passato, a titolo di TIA (così come si può ricavare dalla Circ. n. 3/DF dell'11 novembre 2010 Min. economia e finanze - Dip. Finanze; mentre la tesi dell'assoggettamento della Tia ad Iva è, ad esempio, esplicitamente enunciata nella Ris. n. 25/E del 5 febbraio 2003).

La stessa circolare 3/DF prende atto della circostanza che l'articolo 238 del decreto legislativo 152/2006 crea una "seconda Tia", destinata a sostituire con il tempo la "prima Tia" nata dall'articolo 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (nei medesimi termini è il parere della Corte dei Conti Sezione Piemonte n. 65 del 11 novembre 2010). E dunque il disposto del D.L. riguarda direttamente solo la TIA2 e può essere esteso alla TIA1 solo ove si ritenga che ci si trovi di fronte ad una norma di carattere sostanzialmente interpretativo.

Ma così non è, perché la giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Cassazione era già al momento della entrata in vigore del D.L. 78/2010 pacificamente orientata nel senso di ritenere la natura tributaria e non di corrispettivo della TIA1. E dunque la disposizione sulla Tia2 ha carattere innovativo, o -meglio- istituisce una tariffa che nell'intenzione del legislatore dovrebbe essere ontologicamente diversa rispetto alla "prima Tia".

2.4 Risarcimento del danno

L'orientamento assolutamente prevalente delle Sezioni Unite esclude che il risarcimento danni, sia pure consequenziale all'annullamento dell'atto impositivo, a seguito della ritenuta illiceità di tale atto, rientri nella giurisdizione del giudice tributario, spettandone invece la cognizione al giudice ordinario,

Gli elementi di opportunità ostativi alla attribuzione della materia risarcitoria al giudice tributario sono rappresentati, principalmente, dalle limitazioni dei mezzi di prova operanti del giudizio tributario (esclusione della prova testimoniale, del giuramento e della confessione) temperati dalla riconosciuta possibilità, da parte del giudice tributario, di ricorrere alle presunzioni.

³¹ Cass. 4132/2015

³² Cass. 10.3.2015 n. 4723

Inoltre la facoltatività della scelta del giudice del risarcimento attenuerebbe tale ultimo inconveniente potendo sempre il danneggiato optare tra la richiesta di tutela davanti al giudice ordinario, in alternativa al giudice tributario.

L'esclusività della giurisdizione, anche in materia tributaria, si connota anche per l'ampiezza delle materie devolute che ben possono ricomprendere i diritti consequenziali alla violazione di natura tributaria, senza che possano sorgere ostacoli ermeneutici in relazione al principio, peraltro ormai offuscato, della tassatività degli atti impugnabili.

Sullo sfondo appare la preoccupazione della reincarnazione di un giudice speciale, vietato dalla Carta costituzionale, ma occorre anche rilevare che le Commissioni tributarie, quali organi giurisdizionali, hanno ormai superato il decennio dalla loro entrata in funzione (1996) e la loro costituzionalizzazione è ormai nel diritto vivente, oltre che nelle stesse pronunce della Corte costituzionale.

Esistono di fatto nel nostro ordinamento diversi *giudici speciali* a cui vengono travasate nuove materie, senza per questo ritenere la illiceità delle nuove competenze; basti pensare al riparto, ormai mobile, di giurisdizione tra giudice ordinario e amministrativo ed alla storica sentenza della Cassazione n. 500/1999 che ha attribuito, senza alcuna censura di incostituzionalità, al giudice amministrativo il risarcimento dei danni conseguenti alla illegittimità di provvedimenti amministrativi.

Invece la Consulta si è arenata di fronte alla possibilità di attribuzione di analoga competenza al giudice tributario, trincerandosi dietro i principi di tassatività degli atti impugnabili e delle materie oggetto della giurisdizione tributaria, dimenticandosi della evoluzione della giurisprudenza di legittimità che ha superato da tempo la barriera della tassatività degli atti impugnabili e della stessa normativa che dimostra di credere nel giudice tributario e nella relativa giurisdizione.

Occorre ricondurre sotto l'alveo del giusto processo le cause per il ristoro di danni provocati dalle P.A., con i loro provvedimenti illegittimi, purché il danno sia una diretta conseguenza del provvedimento. Nel caso in cui il nesso causale tra l'atto amministrativo e il danno lamentato sia diretto ed immediato, si propende, per le ragioni che saranno evidenziate, per la competenza delle Commissioni tributarie, in quanto, trattandosi di giurisdizione esclusiva, deve comprendere anche i diritti patrimoniali consequenziali alla illegittimità dell'atto tributario.³³

Né è ravvisabile alcuna violazione al potere del legislatore di riordinare i giudici speciali ai sensi della VI disposizione transitoria della Costituzione che incontra il duplice limite di non snaturare la materia attribuita alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione.

Le difficoltà di ordine sistematico, relative alla particolare natura di impugnazione di un atto del giudizio tributario, potrebbero essere superate con la possibilità di estendere la domanda risarcitoria in ambito tributario ai soli casi di preventivo annullamento dell'atto o di accertata illiceità dello stesso, con la alternatività della tutela sempre attribuibile anche al giudice ordinario e di competenza esclusiva dello stesso ove non collegata ad un giudizio impugnatorio davanti al giudice tributario.

L'esigenza di natura costituzionale del giusto processo, oltre alla maggiore celerità del giudizio tributario rispetto a quello ordinario, impongono di non spezzettare in più giudizi pretese comunque azionabili in un unico contesto, connesse con la pretesa tributaria.

Peraltro la competenza del giudice tributario è anche di natura generale, senza alcuna censura di costituzionalità al riguardo, anche se con riferimento a pronunce incidentali, potendo risolvere, anche se con autorità di giudicato, ogni questione pregiudiziale alla pretesa fatta valere con le sole eccezioni della querela di falso e dello stato delle persone.

Anche la dottrina o giurisprudenza « monolitiche » o addirittura « pietrificate », sono state, a volte, modificate dalla giurisprudenza che non dovrebbe perdere una importante occasione per sfatare ancora una volta un orientamento che è, al momento, assolutamente predominante.

Va considerato che risulta sempre più accentuato l'ampliamento dell'area della risarcibilità *ex art.* 2043 ce. sia nei rapporti tra privati, che nei rapporti tra privati e P.A, tra cui spiccano anche le situazioni giuridiche direttamente riferibili ad un provvedimento di natura tributaria, valorizzando il nesso tra il comportamento della P.A che deve essere improntato al rispetto del *neminem laedere* e l'interesse o il diritto sottostante del privato che è comunque direttamente tutelato.

Non possono, tuttavia, non esprimersi perplessità per la soluzione radicale della Cassazione sulla adeguatezza della soluzione adottata per la tutela risarcitoria, dopo avere operato una coerente

³³ Le ragioni per ricondurre la domanda risarcitoria connessa alla illiceità dell'atto impositivo sono già indicate nel mio lavoro, *Risarcimento dei danni consequenziali a violazioni tributarie: perché non assegnarle al giudice tributario?* (commento a Cass. Sez. un., 19.4.2008, n. 10826), in *Resp. civ. prev.*, 2008, 1743.

ridistribuzione, per il resto, della competenza giurisdizionale tra giudice ordinario, giudice amministrativo e giudice tributario.

Pacifico è che « *la giurisdizione tributaria deve essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione* »⁽²⁶⁾, anche se la disciplina degli organi speciali, può essere modificata dal legislatore ordinario, il quale, tuttavia, incontra

precisi limiti costituzionali consistenti nel « non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite » a dette giurisdizioni speciali e nell'«assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni.

Non sussiste alcun fondato timore della possibile costituzione di un nuovo giudice speciale, vietato dalla legge, in quanto la stessa normativa attribuisce una competenza di carattere generale al giudice tributario, sia pure in via incidentale, e l'eventuale attribuzione allo stesso della possibilità di decidere le questioni risarcitorie connesse, non altererebbe la natura di tale giudice, che non verrebbe così trasformato in giudice speciale. Con l'attribuzione al giudice tributario della competenza in materia risarcitoria, con ben precisi limiti che saranno evidenziati, non verrebbe snaturata l'identità della materia oggetto della giurisdizione tributaria che è, lo si rimarca, esclusiva, e l'attribuzione in via interpretativa o, *de iure condendo*, con provvedimento normativo, della materia del risarcimento dei danni consequenziali consente di qualificare una tale modifica legislativa una consentita « *revisione* » dei giudici speciali e non una vietata introduzione di un « *nuovo* » giudice speciale.

Occorre, naturalmente che il risarcimento dei danni sia imprescindibilmente collegato alla « natura tributaria del rapporto »; non si amplierebbe, in tal caso, la giurisdizione tributaria a materie non tributarie, ma si estenderebbe la cognizione del giudice tributario, in base a considerazioni che il diritto vivente ha già riconosciuto al giudice amministrativo, alle conseguenze direttamente derivanti dall'annullamento di un provvedimento tributario,

L'attribuzione al giudice tributario della materia del risarcimento del danno connesso all'annullamento dell'atto tributario non consente di ritenere superato il limite che definisce l'ambito della giurisdizione delle Commissioni tributarie che ricomprende in sé, quale logica conseguenza, anche i danni consequenziali, trattandosi ormai di giurisdizione esclusiva a cui vanno applicati i principi del giusto processo che consentono di superare, proprio in forza di tale interpretazione costituzionalmente orientata, eventuali titubanze in ordine a tale estensione di giurisdizione.

Una tale interpretazione eviterebbe al contribuente di dovere instaurare un secondo giudizio, con esborsi economici ulteriori, e, soprattutto, consentirebbe di risolvere in un'unica causa le questioni relative all'annullamento dell'atto tributario e al conseguente, eventuale, risarcimento del danno, connesso a tale annullamento.

Principi, prima ancora che giuridici, di ragionevolezza, dovrebbero guidare sia il legislatore che la giurisprudenza nell'affermare soluzioni che consentano di razionalizzare e semplificare il processo, consentendo anche al giudice tributario che ha già

avuto modo di valutare la legittimità dell'atto, di pronunciarsi su eventuali danni conseguenti al suo annullamento, anziché allungare a dismisura i tempi del giudizio risarcitorio, obbligando il contribuente a intraprendere una ulteriore causa in cui il giudice ordinario deve, comunque, effettuare una seconda valutazione sulla legittimità dell'atto anche al fine di accertarne le conseguenze dannose.

Va superato, sussistendone gli strumenti interpretativi, l'assetto del sistema di riparto della giurisdizione nei confronti degli atti della P.A., tra giudice ordinario e giudice tributario, incentrato sulla dicotomia annullamento dell'atto attribuito al giudice tributario e risarcimento di competenza del giudice ordinario, caratterizzato dall'attribuzione ai due giudici di diverse tecniche di tutela, potendo il giudice tributario soltanto annullare l'atto tributario illegittimo senza poter pronunciare condanna al risarcimento in relazione alle eventuali conseguenze patrimoniali dannose dell'esercizio illegittimo della funzione pubblica, mentre il giudice ordinario potrebbe solo pronunciare sentenze di condanna al risarcimento dei danni, previo accertamento della illegittimità dell'atto tributario.

L'attuale orientamento, che si sottopone a tale auspicata revisione critica, ritiene che il contribuente, ottenuto dal giudice tributario l'annullamento del provvedimento tributario, può certamente proporre davanti al giudice ordinario domanda di risarcimento dei danni conseguenti alla lesione della sua posizione giuridica soggettiva, ma non potrebbe richiedere tale tutela davanti al giudice tributario che ha annullato il provvedimento perché vi sarebbe un esaurimento della tutela erogabile in virtù dell'ordinamento, in quanto il giudice tributario avrebbe ormai esaurito la tutela rimessa al suo potere.

Si ritiene, invece, di poter individuare nelle Commissioni tributarie il giudice competente sulla domanda risarcitoria connessa ad un atto tributario illegittimo, ma con una precisazione, in quanto occorre differenziare possibili diverse situazioni.

La soluzione proposta è triplice propendendosi per la competenza del giudice tributario in caso di danno direttamente conseguente ad un provvedimento tributario di cui sia contestualmente richiesto l'annullamento davanti alla giurisdizione tributaria.

Va, invece, affermata la giurisdizione del giudice ordinario nelle diverse fattispecie in cui il risarcimento del danno venga richiesto a fronte di un atto già ritirato dalla P.A. in forza di autotutela o precedentemente annullato dal giudice tributario, prima dell'instaurazione del giudizio risarcitorio oppure nel diverso caso di pretesi danni che trovano nel rapporto tributario una semplice occasione, in mancanza di un rapporto causale diretto e immediato tra atto tributario e danno.

Sussiste anche la giurisdizione esclusiva del giudice ordinario, nella diversa ipotesi in cui la pretesa risarcitoria venga azionata prima di aver ottenuto dal giudice tributario l'annullamento dell'atto lesivo.

In altri termini, non potrebbe prospettarsi davanti al giudice tributario una domanda risarcitoria svincolata dall'annullamento dell'atto tributario da cui la pretesa sorge, ma nell'ambito del giudizio tributario di annullamento dell'atto ben può essere proposta una domanda risarcitoria che tragga la propria fonte nella illegittimità- illiceità dell'atto stesso.

Le Commissioni tributarie nelle materie ad esse devolute esercitano la giurisdizione esclusiva, che non riguarda solo l'atto ma anche il rapporto sottostante e si estende, conseguentemente, a tutti i diritti a esso connessi e, quindi, anche alle eventuali ragioni risarcitorie, ove trattasi di diritti patrimoniali consequenziali all'annullamento di un atto tributario.

I confini della giurisdizione tributaria, limitata all'annullamento dell'atto, determinerebbero anche la necessaria limitazione della successiva pronuncia risarcitoria che sarebbe ammissibile nell'ambito del solo giudizio tributario in cui si controverte dell'atto tributario da cui scaturisce la pretesa risarcitoria.

Tale competenza, alternativa rispetto a quella del giudice ordinario, sarebbe lasciata alla scelta del contribuente che potrebbe proporre la domanda risarcitoria davanti allo stesso giudice tributario competente per l'annullamento dell'atto o davanti al giudice ordinario, in quanto con la proposizione di una domanda di risarcimento il contribuente fa valere un diritto soggettivo proponibile anche davanti al giudice ordinario, che, in linea di principio, è giudice dei diritti al quale spetta stabilire, giudicando nel merito, sia se tale diritto esista e sia configurabile, sia se la situazione giuridica soggettiva dalla cui lesione il contribuente sostenga essere derivato danno risulti tale da determinare, a carico dell'autore del comportamento illecito, l'insorgere di una obbligazione risarcitoria.

Negare accesso alla tutela risarcitoria davanti al giudice tributario, dotato di giurisdizione esclusiva in materia di tributi, appare anacronistico, per tutte le ragioni già enunciate, mentre ricorrere alla doppia tutela è certamente più oneroso per il contribuente, allungandosi a dismisura i tempi di definizione della controversia risarcitoria, ove devoluta alla competenza del giudice ordinario, anche considerando che nessuna limitazione alla tutela può ravvisarsi stante la strutturazione della giurisdizione tributaria nei tre gradi di giudizio, di cui l'ultimo in Cassazione con regole, principi e normativa simili anche per il giudizio ordinario.

Anche il giudice tributario, senza per questo snaturare la sua giurisdizione, è giudice del danno ingiusto, in base alla tradizionale lettura dell'art. 2043 c.c., direttamente correlato ad un provvedimento tributario illegittimo.

La doppia tutela, risolvendosi in un aggravio economico per il contribuente e in un considerevole ritardo temporale nella definizione del giudizio risarcitorio, comporta, di fatto, una ingiustificata limitazione della responsabilità della P.A. nel caso di esercizio illegittimo della funzione pubblica, estrinsecatesi nella emanazione di un provvedimento illegittimo, che abbia determinato diminuzioni o pregiudizi alla sfera patrimoniale del privato e un tale privilegio, sia pure di mero fatto, mal si concilia con le più elementari esigenze di giustizia.

Va, quindi, riconsiderata la tradizionale interpretazione della Consulta e della Cassazione che escludono dalla competenza delle Commissioni tributarie l'accertamento e la liquidazione del danno ingiusto causato al contribuente da un provvedimento tributario illegittimo, con una erosione dell'assolutezza dell'orientamento ormai consolidato che vuole risarcibile la lesione del diritto soggettivo collegato all'atto tributario annullato solamente davanti al giudice ordinario.

Anche se manca una dottrina attenta ad apprezzare le ragioni di giustizia che ispirano tale interpretazione, tuttavia la sensibilità manifestata in questi anni dalla giurisprudenza di merito e di legittimità saprà ben valutare tali esigenze ai fini della attuazione del principio costituzionale del giusto processo.

La via maestra è di prendere atto che la materia del risarcimento dei danni, ove collegata all'annullamento dell'atto tributario, rientra nella competenza esclusiva del giudice tributario, trattandosi di tutela di diritti patrimoniali consequenziali, in quanto l'art. 2043 c.c. non costituisce norma secondaria (di sanzione) rispetto a norme primarie (di divieto), ma racchiude in sé una

clausola generale primaria, espressa dalla formula « danno ingiusto », collegato alla violazione di natura tributaria, con conseguente possibile attribuzione al giudice tributario, che già conosce l'atto, della valutazione delle conseguenze della sua ingiustizia, in quanto lesivo di interessi ai quali l'ordinamento attribuisce rilevanza, con conseguente apertura dell'accesso alla tutela risarcitoria anche in ambito tributario, *ex art. 2043 c.c.*, tradizionalmente riservata al giudice ordinario.

L'illegittimità (ma solo ove caratterizzata dalla contemporanea illiceità) dell'atto tributario non rileva solo come situazione meramente processuale, quale titolo di legittimazione per la proposizione del ricorso al giudice tributario, ma ha anche natura sostanziale, nel senso che si correla ad un interesse materiale del titolare, ad un bene della vita, la cui lesione può concretizzare un danno risarcibile e la cui tutela, senza distinzioni di modo o misura con cui l'interesse sostanziale ottiene protezione, ben potrebbe essere azionata davanti al giudice tributario.

Il diritto risarcitorio sorge nel momento in cui l'interesse del contribuente ad ottenere o a conservare un bene della vita viene a confronto con il potere amministrativo, e cioè con il potere della P.A. di sacrificarlo con provvedimenti di natura tributaria.

Ci si trova in presenza, in caso di impugnazione di un atto tributario, mutuando la definizione dall'ambito del diritto amministrativo, di « diritti oppositivi » in quanto la tutela giurisdizionale è conferita al fine di evitare un provvedimento sfavorevole, soddisfacendo istanze di conservazione della sfera giuridica personale e patrimoniale del soggetto, mentre nel caso di istanze di rimborso ci troviamo di fronte a « diritti pretensivi », che hanno lo scopo di ottenere un provvedimento favorevole, con un ampliamento della sfera giuridica patrimoniale del soggetto.

Il contribuente, una volta ottenuto l'annullamento dell'atto tributario, ben potrebbe ottenere dallo stesso giudice la reintegrazione dell'eventuale pregiudizio patrimoniale sofferto evitando di rivolgersi necessariamente e in successione, a due diversi giudici, poiché nessuno dei due sarebbe titolare di giurisdizione piena.

Appare evidente la macchinosità del sistema della doppia tutela di annullamento e, successivamente, risarcitoria, nelle due diverse sedi che, di regola, richiede tempi lunghi e che è già stata eliminata per la giustizia amministrativa dalla storica sentenza della Cassazione n 500/1999.

Inoltre, nel caso in cui il provvedimento tributario venga annullato, la situazione appare cristallizzata e non è più suscettiva di evolversi in senso favorevole o sfavorevole al contribuente, avendo, di regola, l'Amministrazione esaurito il suo potere impositivo, potendosi dar luogo in via immediata alla tutela risarcitoria.

Sono maturi i tempi per una radicale revisione del principio della doppia tutela, con un'espressa sollecitazione sia alla S.C. che alla Consulta a superare l'orientamento tradizionale con un ripensamento della soluzione negativa, cogliendo l'intimo significato di una linea di tendenza già realizzata nell'ambito della giustizia amministrativa, attuando una estensione della giurisdizione esclusiva del giudice tributario alle controversie aventi ad oggetto diritti patrimoniali consequenziali concernenti il risarcimento dei danni, in materia di atti tributari, con un superamento del tradizionale sistema del riparto di giurisdizione in riferimento alla doppia tutela (annullamento dell'atto e risarcimento del danno).

Essendo stata ormai affermata, per quanto concerne il giudice tributario, una giurisdizione esclusiva su determinate materie, nuova (rispetto a quella preesistente) perché nel contempo esclusiva, nel significato tradizionale di giurisdizione tributaria indifferentemente estesa alla cognizione dei tributi di qualsiasi genere e specie, non sussistono ostacoli particolari o insormontabili per ritenerla non più limitata all'eliminazione dell'atto illegittimo, ma estesa alla reintegrazione delle conseguenze patrimoniali dannose dell'atto, quindi comprensiva del potere di disporre il risarcimento del «danno ingiusto», ove l'atto rivesta anche i connotati dell'illiceità.

La concentrazione davanti al giudice tributario della giurisdizione piena (di annullamento e di risarcimento) nelle materie attribuite alla giurisdizione esclusiva di detto giudice consentirebbe una efficace e piena tutela giurisdizionale dei diritti del contribuente, evitando la necessità del successivo ricorso a due giudici diversi. La valutazione dei danni, patrimoniali e non patrimoniali, conseguenti all'annullamento dell'atto tributario richiede prudenti valutazioni sia nella disciplina sostanziale, sia nel regolamento delle competenze giurisdizionali e, in presenza di una giurisprudenza pietrificata di segno contrario va sollecitata la S.C. ad intervenire con efficacia nella dibattuta questione, nell'esercizio del suo potere di interpretare le norme, procedendo a riconsiderare la tradizionale doppia tutela al fine di pervenire ad una tutela del contribuente onnicomprensiva di tutti i pregiudizi connessi con l'atto tributario annullato.

Si eviterebbe, così, di riesaminare l'atto tributario annullato da parte del giudice ordinario che, ai sensi dell'art. 2043 c.c., dovrebbe procedere ad un ulteriore esame dell'atto per stabilire se la fattispecie concreta sia o meno riconducibile allo schema normativo delineato dall'art. 2043 c.c., dovendo accertare la sussistenza di un evento dannoso, qualificabile come danno ingiusto, in relazione alla sua incidenza su un interesse rilevante per l'ordinamento, verificando se sia

imputabile a dolo o colpa della P.A. e il cui giudizio non potrà avvenire sulla base del mero dato obiettivo della illegittimità dell'azione amministrativa. dovendo il giudice ordinario svolgere una più penetrante indagine, non limitata al solo accertamento dell'illegittimità del provvedimento tributario in relazione alla normativa ad esso applicabile, bensì estesa anche alla valutazione della colpa, non del funzionario agente (da riferire ai parametri della negligenza o imperizia), ma della PA intesa come apparato che sarà configurabile nel caso in cui l'adozione e l'esecuzione dell'atto illegittimo (lesivo dell'interesse del danneggiato) sia avvenuta in violazione delle regole di imparzialità, di correttezza e di buona amministrazione alle quali l'esercizio della funzione amministrativa deve ispirarsi e che il giudice ordinario può valutare, in quanto si pongono come limiti esterni alla discrezionalità.

Tale valutazione ben può essere attuata, come già evidenziato, dal giudice tributario investito dal ricorso finalizzato all'annullamento dell'atto, evitando anche la possibilità di giudicati contrastanti.

Qualora, invece, la domanda risarcitoria esuli dall'annullamento dell'atto tributario, sussiste la giurisdizione esclusiva del giudice ordinario non essendovi alcuna pregiudizialità del giudizio di annullamento, non più necessario ai fini dell'accesso alla tutela risarcitoria *ex art. 2043 c.c.*, ben potendo il giudice ordinario far ricorso ad un criterio di imputazione della responsabilità non correlato alla mera illegittimità del provvedimento, bensì ad una più complessa valutazione, dell'azione amministrativa denunciata come fonte di danno ingiusto.

Qualora l'annullamento dell'atto tributario non sia stata previamente dichiarato dal giudice tributario, il giudice ordinario potrà svolgere tale accertamento al fine di ritenere o meno sussistente l'illecito, poiché l'illegittimità dell'azione amministrativa costituisce uno degli elementi costitutivi della fattispecie di cui all'art. 2043 *ce*, indipendentemente dalla definitività dell'atto che rileva a fini diversi e che può anche essere rimosso in via di autotutela dalla amministrazione, indipendentemente dal decorso dei termini di impugnazione⁽²⁹⁾.

L'annullamento in autotutela dell'atto impositivo non esonera il Fisco da una eventuale responsabilità per i danni arrecati al contribuente anche se non sussiste alcun automatismo tra l'illegittimità dell'atto impositivo e il danno aquiliano. dovendo quest'ultimo essere sempre provato nel *quantum* da parte del contribuente asseritamente danneggiato.

Quindi qualora la fattispecie produttiva di danno prescinda dall'annullamento dell'atto, pur essendo ad esso connessa, sussiste la giurisdizione esclusiva del giudice ordinario che può compiere un accertamento diretto dell'atto amministrativo quale elemento costitutivo della fattispecie dell'illecito civile, realizzandosi anche su tale versante, una sorta di concentrazione di tutela, che potrebbe anche essere successivamente utilizzata dal contribuente per richiedere l'autotutela da parte della P.A.

Appare quanto mai opportuna l'emanazione di una normativa, trattandosi di disciplina ancora in evoluzione, volta a riconoscere la tutela risarcitoria davanti al giudice tributario, non essendo contrastante con i principi del giudice speciale ed anzi attuativa del principio costituzionale del giusto processo.

3 Atti impugnabili davanti alla Commissione Tributaria

L'elencazione degli atti impugnabili davanti al giudice tributario, di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, non esclude l'impugnabilità di atti non compresi in tale novero ma contenenti la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa Tributaria (Cass 8.10.2007, n. 21045)

Va, al riguardo, operata una precisazione nel senso che l'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, tenuto conto dell'allargamento della giurisdizione Tributaria operato con la legge n. 448 del 2001, deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.), riconoscendo la impugnabilità davanti al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa Tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è "naturaliter" preordinato, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato.

L'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta... la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta la Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il

contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 c.p.c.)" ³⁴.

Va, quindi, riconosciuta la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa Tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinato, si veda della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 cit. atteso l'indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione di quella notizia, dell'interesse (art. 100 c.p.c.) a chiarire, con pronuncia idonea ad acquistare effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale - ormai, allo stato, esclusiva del giudice tributario - comunque di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico.³⁵

Si deve, quindi, riconoscere la ricorribilità di provvedimenti davanti al giudice tributario ogni qual volta vi sia un collegamento tra atti della Amministrazione e rapporto tributario, nel senso che tali provvedimenti devono essere idonei ad incidere sul rapporto tributario, dovendosi ritenere possibile una interpretazione non solo estensiva ed anche analogica della categoria degli atti impugnabili previsti dall'art. 19 D. lgs 546/92.

Costituisce, ormai, principio affermato" che con l'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448(secondo cui "appartengono alla giurisdizione Tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie") la giurisdizione Tributaria è divenuta - nell'ambito suo proprio - una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario, o di sanzioni inflitte da uffici tributari. Di conseguenza, è stato modificato l'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta abbia interesse a contestare (art. 100 del codice di procedura civile) la convinzione espressa dall'Amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario.

Pertanto, nonostante l'elencazione tassativa degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, il contribuente può impugnare anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purché espressione di una compiuta pretesa Tributaria.

La mancata ricorribilità di tali atti davanti al giudice tributario comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 Cost. 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"³⁶ La giurisdizione delle Commissioni presuppone la natura tributaria della controversia, essendo stata dichiarata l'illegittimità della norma che riservava alle CT anche la cognizione delle sanzioni comunque irrogate dagli uffici finanziari.³⁷

La giurisdizione tributaria si configura come giurisdizione a carattere generale, che si radica indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato, ferma la riconducibilità di quest'ultimo alle categorie indicate dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, che però non attiene alla giurisdizione ma alla proponibilità della domanda ed indica, con elencazione suscettibile di interpretazione estensiva, la tipologia degli atti suscettibili d'impugnazione.³⁸

È possibile anche impugnare **l'estratto di ruolo** in quanto portatore di una cartella di pagamento mai notificata. Al riguardo le S.U. hanno affermato che "Il contribuente può impugnare la cartella di pagamento della quale - a causa dell'invalidità della relativa notifica - sia venuto a conoscenza

³⁴ Cass. SS.UU., 10.8. 2005, n. 16676.

³⁵ Cass., SS.UU., 27. 3.2007 n. 7388

³⁶ Cass., SS.UU., 27. 3.2007, n. 7388; Cass. SS.UU. ord. n. 13793/2004

³⁷ Corte cost. 2008/130. Sul riparto di giurisdizione e competenza nel processo tributario, AZZONI, Giurisdizione e competenza delle Commissioni Tributarie, in IIFisco, 2009, F 2, 227

³⁸ Cass. S.U. n. 25632/2016

solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione; a ciò non osta l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato - impugnabilità prevista da tale norma - non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione".³⁹

L'ammissibilità dell'impugnazione in esame non trova ostacolo nel principio affermato da Cass. ord.22184/17 (con ulteriori richiami), secondo cui: "In tema di contenzioso tributario, l'estratto di ruolo, che è atto interno all'Amministrazione, non può essere oggetto di autonoma impugnazione, ma deve essere impugnato unitamente all'atto impositivo, notificato di regola con la cartella, in difetto non sussistendo interesse concreto e attuale, ex art. 100 c.p.c., ad instaurare una lite tributaria, che non ammette azioni di accertamento negativo del tributo".

Quest'ultimo orientamento va infatti riferito ad una diversa fattispecie caratterizzata dall'autonoma impugnazione dell'estratto di ruolo pur a seguito di mancata impugnazione di cartella di pagamento regolarmente notificata. Situazione nella quale - ammettendo l'impugnazione dell'estratto di ruolo singolarmente, ovvero in una con la cartella di pagamento ormai definitiva - si consentirebbe indebitamente al contribuente, in effetti, di "rimettere in discussione la pretesa tributaria decorso il termine perentorio di 60 gg. dalla notifica della cartella, con palese elusione del disposto di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546/92"

Evenienza che, nel presente caso, non può invece ricorrere, nel caso di assenza di cartella notificata.

Con riferimento alle **attività socialmente utili** la giurisdizione del giudice tributario va affermata sulla base del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19, considerando che il rifiuto di iscrizione negli elenchi nazionali di cui al D.C.P.M. del 20/1/2006, emanato ai sensi del comma 340 dell'art. 1, L. n. 266 del 2005, tenuti dall'Agenzia delle Entrate, dei soggetti svolgenti le attività socialmente ed eticamente meritevoli che hanno diritto di partecipare al riparto del 5 per mille dell'imposta Irpef, risponde a finalità prettamente fiscali per la preminente funzione di rendere noti ai contribuenti i possibili destinatari di una quota delle entrate tributarie dello Stato, attraverso un meccanismo che non presenta alcun margine di discrezionalità per l'Amministrazione finanziaria, anche nella successiva fase di ripartizione delle somme, essendo quest'ultima destinata ad operare da "tramite" nei confronti del beneficiario del "finanziamento" deciso dal contribuente medesimo, sicché non assume rilievo, ai fini qui considerati, la circostanza che il beneficio del 5 per mille non abbia natura fiscale, "non essendo tali quote qualificabili come entrate tributarie"⁴⁰, mantenendo sicuramente natura tributaria l'obbligazione che incombe sul contribuente di corrispondere (anche) la suddetta quota all'erario; non è di ostacolo il catalogo degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992, che non va considerato tassativo ma è interpretabile estensivamente (Cass. n. 21405/2007; S.U. n. 16293/2007, n. 185/1999), ben potendo farsi riferimento all'area - delle "agevolazioni"; così da ricomprendere nella giurisdizione tributaria ogni lite riguardante prestazioni aventi natura tributaria, purché non estranea all'esercizio del potere impositivo e riscossivo. Peraltro << i fini della delimitazione dell'ambito della giurisdizione tributaria, occorre attribuire esclusivo rilievo alla disciplina dettata dall'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, norma espressamente diretta a definire l'oggetto della giurisdizione tributaria, senza che tale disciplina possa essere, ai fini anzidetti, in qualche modo condizionata, in senso limitativo, da quanto previsto dal successivo art. 19, il quale, agendo su un piano distinto,

³⁹ Cass. n. 19704 del 02/10/2015

⁴⁰ Corte Cost. sent. n. 202/2007

elenca gli atti che possono, e debbono, essere oggetto di impugnazione dinanzi al giudice tributario. Ciò in quanto l'art. 2 costituisce la sedes materiae per individuare i confini della giurisdizione tributaria, delineati essenzialmente attraverso l'indicazione dei tributi oggetto di controversia, con i relativi accessori >>.⁴¹

Analoga soluzione è stata adottata dalle Sezioni Unite nella ordinanza n. 1625/2010, dove è stato affermato che << È devoluta alla giurisdizione del giudice tributario, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, l'impugnazione del provvedimento di competenza dell'Agenzia delle Entrate, di **cancellazione (o rifiuto di iscrizione) dall'anagrafe delle Onlus** prevista dal D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 11, trattandosi di atto che, oltre a rispondere a finalità di carattere prettamente fiscale, avuto riguardo alle agevolazioni tributarie che la legge ricollega all'iscrizione all'anagrafe, non presenta alcun margine di discrezionalità, in quanto l'iscrizione è subordinata alla verifica dei requisiti prescritti dal D.Lgs. n. 460 cit., e non modifica lo status dell'ente, il quale non costituisce un tipo particolare di compagine sociale, con la conseguenza che la controversia esula sia dalla giurisdizione amministrativa che da quella ordinaria >>.

Si assiste al passaggio dalla giurisdizione quale manifestazione di sovranità alla giurisdizione come "luogo" di tutela di situazioni soggettive azionate.⁴²

Si può, quindi, ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, portino comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria.⁴³

I criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per qualificare come tributarie alcune entrate sono: 1) doverosità della prestazione; 2) mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti; 3) collegamento della prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante.⁴⁴

Non assume rilievo, invece, la formale denominazione del prelievo.⁴⁵

Le questioni di giurisdizione, così come quelle sulla competenza, vanno eccepite immediatamente nella fase iniziale della causa. (art. 38 c.p.c.)

Va riconosciuta la ricorribilità e la conseguente tutela giurisdizionale davanti alle Commissioni tributarie contro l'atto di **revoca dell'accertamento con adesione**.⁴⁶

Anche il provvedimento di **rigetto della domanda di condono** è atto autonomamente impugnabile anche in mancanza di una specifica previsione, in considerazione dello scopo che ha e degli effetti che produce.⁴⁷

Sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 cod. proc. civ., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico. La mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e

⁴¹ Cass. S.U. n. 3773/2014; S.U. n. 640/2015

⁴² In tal senso, GLENDI, La giurisdizione nel quadro evolutivo di nuovi assetti ordinamentali, in Dir. Prat. Trib., 2009, 773

⁴³ Cass. 23/07/2009, n. 17202

⁴⁴ Si sofferma sull'importanza della funzione di normogenesi dei principi costituzionali, NICOTINA, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992: un'interpretazione costituzionalmente orientata*, in Dir. Prat. Trib., 2008, 151

⁴⁵ Corte Cost. 8.05.09 n. 141

⁴⁶ Cass. S.U. 26.3.1999, n. 185.

⁴⁷ Corte. cost., 6.12.1985, n. 313. La sentenza - nel ritenere infondata la questione di legittimità costituzionale del citato art. 16 d.P.R. n. 636 del 1972 (come modificato dall'art. 7 del d.P.R. n. 739 del 1981) sotto il profilo che non comprende, nell'elencazione tassativa degli atti impugnabili innanzi alla commissione tributaria di I grado, il provvedimento di declaratoria di inammissibilità - ha motivato nel senso che è ammissibile l'interpretazione estensiva, costituzionalmente orientata del cit. art. 19.

cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art. 19.⁴⁸

Pertanto "l'identificazione dell'atto impugnabile non deve, tuttavia, essere condotta secondo un criterio nominalistico ... e occorre verificare se ci si trovi di fronte ad un atto sostanzialmente impositivo, che, essendo prodromico alla riscossione coattiva, possa ritenersi autonomamente impugnabile".⁴⁹

Va, quindi, riconosciuta la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinato, si veda della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 cit. atteso l'indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione di quella notizia, dell'interesse (art. 100 c.p.c.) a chiarire, con pronuncia idonea ad acquistare effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale - ormai, allo stato, esclusiva del giudice tributario - comunque di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico.⁵⁰

Si deve, quindi, riconoscere la ricorribilità di provvedimenti davanti al giudice tributario ogni qual volta vi sia un collegamento tra atti della Amministrazione e rapporto tributario, nel senso che tali provvedimenti devono essere idonei ad incidere sul rapporto tributario, dovendosi ritenere possibile una interpretazione non solo estensiva ed anche analogica della categoria degli atti impugnabili previsti dall'art. 19 D. lgs 546/92.⁵¹

Costituisce, ormai, principio affermato "che con l'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448(secondo cui "appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie") la giurisdizione tributaria è divenuta - nell'ambito suo proprio - una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario, o di sanzioni inflitte da uffici tributari. Di conseguenza, è stato modificato l'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta abbia interesse a contestare (art. 100 del codice di procedura civile) la convinzione espressa dall'Amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario".⁵²

Pertanto, nonostante l'elencazione tassativa degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, il contribuente può impugnare anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purché espressione di una compiuta pretesa tributaria.⁵³

In forza di tale principio generale "sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla

⁴⁸ Cass. 8.10.2007, n. 21045, trattasi di fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto ammissibile il ricorso alla commissione tributaria avverso un "invito di pagamento" emesso dal comune per il pagamento della TOSAP.

⁴⁹ Cass. 6.12. 2004, n. 22869.

⁵⁰ Cass., SS.UU., 27. 3.2007 n. 7388.

⁵¹ TABEL, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 507

⁵² *La riforma del 2001 ha poi necessariamente comportato una modifica dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546.1992; l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta l'Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 del codice di procedura civile., Cass. SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776.*

⁵³ È stato ritenuto atto impugnabile una "nota" con la quale l'amministrazione aveva "negato la definizione agevolata" chiesta dal contribuente avendo riconosciuto alla stessa "natura di atto amministrativo che esplicita la volontà negativa dell'amministrazione, rispetto alla richiesta dei contribuenti", Cass., 9.8. 2006, n. 18008.

*prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione "avviso di liquidazione" o "avviso di pagamento" o la mancata indicazione del termine o delle forme da osservare per l'impugnazione o della commissione tributaria competente, le quali possono dar luogo soltanto ad un vizio dell'atto o renderlo inidoneo a far decorrere il predetto termine, o anche giustificare la rimessione in termini del contribuente per errore scusabile.*⁵⁴

La mancata ricorribilità di tali atti davanti al giudice tributario comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 Cost. 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.*⁵⁵

Pertanto anche gli **inviti al pagamento** che hanno tali caratteristiche sono immediatamente impugnabili.⁵⁶

L'**"invito al pagamento"** menzionato del D.P.R. n. 43 del 1988, art. 67, comma 2, lett. a), non *"costituisce atto presupposto o comunque prodromico ad ogni iscrizione a ruolo e di ogni avvio di procedura riscossiva"* e, quindi, *"non deve essere emesso in tutte le ipotesi in cui iscrizioni e procedura abbiano titolo in avvisi di liquidazione, accertamento, rettifica o irrogazione di sanzioni (e cioè in atti recanti certificazione dell'esistenza e della quantificazione delle ragioni vantate dall'amministrazione finanziaria e da questa fatte oggetto di pretesa attuativa), nonché, in via analogica, tutte le volte che il credito tributario abbia già un titolo"*.⁵⁷

In alcuni casi, invece, **l'avviso di pagamento**, soprattutto se contiene le modalità di calcolo dell'imposta e la calendarizzazione dei pagamenti costituisce una vera e propria liquidazione dell'imposta dovuta che incide sulla posizione patrimoniale del contribuente e presuppone che il Comune abbia formato il ruolo, poi trasmesso al Concessionario per la riscossione. che, anziché emettere direttamente la cartella di pagamento, trasmette un avviso di pagamento nel quale sono riportati tutti gli elementi caratterizzanti la cartella.⁵⁸

*"Ove tale invito sia stato notificato al contribuente - e in particolar modo quando ciò avvenga senza che (prima) altro diverso titolo sia stato a quest'ultimo notificato -, esso non costituisca, in quanto prodromico all'iscrizione a ruolo del tributo e idoneo a portare a conoscenza del contribuente medesimo la pretesa dell'amministrazione e a renderne possibile l'esercizio del diritto di difesa, atto autonomamente impugnabile".*⁵⁹

Sono impugnabili gli **"avvisi inutili"**; *in caso di erronea emissione e notificazione di un avviso di accertamento il contribuente ha il diritto di impugnarlo, e ciò indipendentemente dalla circostanza che il medesimo avviso si riveli inutile od innocuo. Ogni atto giuridico infatti produce effetti anche se viene definito inutile dall' emittente e può comunque produrre danni nella sfera giuridica del destinatario, a prescindere dalle intenzioni dell'emittente stesso*⁶⁰

È impugnabile la comunicazione con cui l'ufficio revoca la **sospensione della procedura di riscossione**, precedentemente concessa in attesa di verificare il diritto allo sgravio.⁶¹

⁵⁴ Cass. SS. UU, 24/07.2007, n. 16293, in *Il Fisco*, 2007, 6427.

⁵⁵ Cass., SS.UU., 27. 3.2007, n. 7388; Cass. SS.UU. ord. n. 13793.04. Sul mancato inserimento tra gli atti impugnabili del provvedimento di cancellazione dall'Anagrafe unica delle ONLUS, PISTOLESI, *E' corretto attribuire al Giudice tributario le liti sull'iscrizione delle ONLUS.* (nota a Cass. , S.U. 9/10/2008, n. 24883), in *Corr. Trib.*, 2009,251

⁵⁶ RANDAZZO, "Avvisi bonari" ed esercizio informale di funzioni tributarie, in *Rass. trib.*, 2008, 460; COPPA, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2007, 3697

⁵⁷ Cass. n. 3550/2002.

⁵⁸ Cass. 15.05.2008, n. 12194; Cass. SS. UU, 24.07.2007, n. 16293, cit., 6427.

⁵⁹ Cass. 6.12. 2004, n. 22869.

⁶⁰ Cass. 26.2.2009,n. 4622

⁶¹ Cass. 12.1.2010,n. 285

Impugnabile è anche il provvedimento di **revoca dell'accertamento con adesione** del contribuente essendo inerente al rapporto tributario e alla corretta applicazione dell'imposta sul reddito e dell'I.V.A., in considerazione dello scopo che ha e degli effetti che produce, quale atto necessariamente presupposto dell'avviso di accertamento, dovendosi ritenere ricompreso, con interpretazione estensiva, nella nozione di avviso d'accertamento, atto impugnabile innanzi alle stesse.⁶²

Sono impugnabili gli **atti prodromici** quali la **cartella esattoriale** o **l'avviso di mora** o **l'intimazione di pagamento** ex art. 50 del DPR n. 602; quella delle Commissioni Tributarie è una giurisdizione di carattere generale, che si radica in base alla materia indipendentemente dal contenuto dei motivi opposti all'atto impositivo; competono perciò al giudice tributario le questioni circa la rilevanza e la fondatezza della questione di legittimità costituzionale sollevata con riferimento alla idoneità delle disposizioni normative a permettere al contribuente che abbia ricevuto la notifica di un'intimazione di pagamento senza aver preventivamente ricevuto la notifica di una cartella esattoriale, di poter conoscere l'autorità davanti la quale proporre l'impugnazione ed il relativo termine.⁶³

L'impugnazione avverso **l'avviso di mora** emesso dal concessionario alla riscossione, deducendo la omessa notifica della cartella di pagamento, può essere promossa dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore (allo scopo di renderlo partecipe della responsabilità della gestione del processo); di conseguenza è ammissibile il ricorso per cassazione promosso dal contribuente nei soli confronti della Amministrazione finanziaria, ancorché il concessionario fosse parte nel giudizio di merito.⁶⁴

Alla possibilità di impugnare tali atti prodromici *non può (né deve) essere attribuita natura di onere ovvero quella natura che, per l'impugnazione degli atti espressamente elencati nell'art. 19, discende dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 22 (con conseguente cristallizzazione della pretesa tributaria contenuta in detti atti in ipotesi di mancata impugnazione nel termine perentorio di cui all'art. 22) attese, da un lato, la necessità di una interpretazione strettamente rigorosa dell'elencazione dell'art. 19 cit., soprattutto, in considerazione della evidenziata conseguenza discendente dalla loro non impugnazione, e, dall'altro, l'esigenza di evitare che, accedendo alla tesi della necessità di osservare il termine perentorio di cui all'art. 22 anche per l'impugnazione degli atti, sia pure di imposizione fiscale, non elencati nell'art. 19, l'allargata tutela del contribuente si traduca in danno per lo stesso (potendo l'ente opporre l'intervenuta cristallizzazione della pretesa tributaria contenuta in un atto diverso da quello elencato per sua mancata impugnazione nel termine perentorio).*⁶⁵

Sussiste in capo al contribuente il potere di contestare dinanzi agli organi di giustizia tributaria la legittimità anche degli **“ordini di verifica”** in quanto atti prodromici del provvedimento impositivo eventualmente adottato all'esito di quanto emerso da quella verifica.⁶⁶

Sono, quindi, impugnabili davanti alle Commissioni tributarie: 1) gli atti prodromici del “procedimento impositivo” quali i provvedimenti emessi dal Procuratore della Repubblica ex artt. 33 DPR 29 settembre 1973 n. 600 e 52, comma 2, DPR 26 ottobre 1972 n. 633, di **autorizzazione alla perquisizione domiciliare e/o personale** da parte degli organi fiscali inquirenti⁶⁷; 2) il

⁶² Cass. SS.UU. 26.03.1999, n. 2185 in *Il Fisco*, 1999, fasc. 24, 8078. Attiene poi al merito, e cioè rientra nella competenza del giudice fornito di giurisdizione, accertare l'autonoma impugnabilità di tale provvedimento di revoca.

⁶³ Cass. 27.1.2011, n. 1865

⁶⁴ Cass., ord. 10 febbraio 2011 n. 3307 ; cfr anche Cass. 28 maggio 2007 n. 12449 e del Cass. 14 febbraio 2007, n. 3242 ; Cass, Sezioni Unite, del 25 luglio 2007 n. 16412

⁶⁵ Cass., SS.UU., 27. 3.2007 n. 7388.

⁶⁶ Cass 16 marzo 2009, n. 6315

⁶⁷ Cass., trib.: 19 ottobre 2005 n. 20253; 12 ottobre 2005 n. 19837; 1° ottobre 2004 n. 19690; 3 dicembre 2001 n. 15230; 19 giugno 2001 n. 8344

preventivo invito al pagamento (contenuto nell'art. 60, comma 6, DPR n. 633/72), quale adempimento necessario e prodromico alla iscrizione a ruolo dell'imposta sul valore aggiunto⁶⁸;3) l'"invito al pagamento" notificato dal Comune al contribuente quale atto prodromico all'iscrizione a ruolo⁶⁹; 4) l'invito di cui all'art. 51, comma 2, n. 2, DPR 26 ottobre 1972 n. 633, per fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari (Cass., trib., 18 aprile 2003 n. 6232);4) l'invito al pagamento menzionato nell'art. 67, comma 2, lett. a) DPR 28 gennaio 1988 n. 43⁷⁰; 5) la mancata notifica di un atto prodromico quale vizio proprio" (ex art. 19, terzo comma, D. Lg.vo n. 546 del 1992) dell'atto notificato al contribuente⁷¹

Nel caso in cui l'Amministrazione erroneamente indichi che trattasi di "**atto non impugnabile**", si può prospettare un vizio dell'atto, oppure la eventualità di una rimessione in termini del contribuente per errore scusabile, oppure la possibilità che esso non sia idoneo a determinare la decorrenza del termine di cui all'art. 21 D.lgs 546/02, ad esempio, in quanto non notificato.⁷²

Oltre alle controversie già attribuite alla giurisdizione delle Commissioni tributarie *promosse dai singoli possessori, concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo tra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale*, vengono aggiunte alla giurisdizione tributaria dalla l. n. 248 del 2.12.2005 anche le controversie relative alla debenza del *canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche ... 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 ed il diritto sulle pubbliche affissioni*.⁷³

Il **fermo-auto** fondato su crediti tributari è impugnabile davanti al giudice tributario.⁷⁴

Rientrano nella competenza delle Commissioni tributarie le cause promosse in via cognitoria dal contribuente contro l'Amministrazione in materia di **pagamento o di restituzione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale**.⁷⁵

Per quanto riguardava più in particolare le controversie in tema di **rimborso**, sussiste la giurisdizione del giudice ordinario solo nel caso in cui l'Amministrazione abbia proceduto al riconoscimento del debito e non residui più alcuna questione sull'esistenza dell'obbligazione, il quantum della restituzione e le modalità della sua esecuzione.

Quindi rientra nella giurisdizione del giudice ordinario la richiesta con cui il contribuente chieda il rimborso di quanto versato a titolo di imposta e dovutogli in restituzione in base alla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale.

Deve ritenersi impugnabile davanti al competente giudice tributario anche il **preavviso di fermo amministrativo** per mancato pagamento di debiti tributari che ha anche natura di un tipico atto di precetto, stante la minaccia di esecuzione forzata in un breve termine. e in considerazione della particolare incisività di tale misura, che ha natura cautelare, in quanto volta a garantire il fruttuoso esperimento dell'espletanda esecuzione.

Costituisce, ormai, *ius receptum* "Il preavviso di fermo amministrativo ex art. 86 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 che riguardi una pretesa creditoria dell'ente pubblico di natura tributaria e' impugnabile innanzi al giudice tributario, in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge ex art. 100 cod. proc. civ. l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale

⁶⁸ Cass., 18 aprile 2008 n. 10179, Cass.14 aprile 2006 n. 8859

⁶⁹ Cass. 6 dicembre 2004 n. 22869

⁷⁰ Cass. 12 marzo 2002 n. 3540

⁷¹ Cass., trib., 25 gennaio 2008 n. 1652 Cass. S.U. n. 16412/2007

⁷² Cass. 15.05.2008, n. 12194 ; Cass. SS. UU, 24.07.2007, n. 16293, cit, 6427.

⁷³ La Corte ha ribadito che "*le tasse automobilistiche hanno indiscutibilmente natura tributaria*" e le relative controversie appartengono alla giurisdizione del giudice tributario, Cass. SS.UU. 16289/2007.

⁷⁴ Cass. 2 agosto 2011 n. 16858

⁷⁵ Cass. 5 dicembre 2011 n. 25931

della pretesa impositiva, a nulla rilevando che detto preavviso non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto tale elencazione va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge 28 dicembre 2001, n. 448⁷⁶

L'autonoma impugnabilità del preavviso va affermata anche con riferimento a obbligazioni di natura extratributaria, trattandosi, in ogni caso, di atto funzionale a portare a conoscenza dell'obbligato una determinata pretesa dell'Amministrazione.⁷⁷

Trattasi di atto con funzione analoga all'avviso di mora con cui si dà attuazione alla procedura esecutiva esattoriale.

*“Il preavviso di fermo amministrativo ex art. 86, D.P.R. n. 602 del 1973 che riguardi una pretesa creditoria dell'ente pubblico di natura tributaria è impugnabile dinanzi al giudice tributario in quanto atto funzionale, in una prospettiva di tutela del diritto di difesa del contribuente e del principio di buon andamento della pubblica amministrazione, a portare a conoscenza del medesimo contribuente, destinatario del provvedimento di fermo, una determinata pretesa tributaria rispetto alla quale sorge ex art. 100 c.p.c. l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva”*⁷⁸

Il preavviso di fermo è, quindi, impugnabile, in quanto il destinatario del preavviso ha un interesse specifico e diretto al controllo della legittimità sostanziale della pretesa che è alla base del provvedimento cautelare.

Tale atto contiene, oltre all'invito al pagamento da effettuarsi entro venti giorni dalla notifica, la comunicazione ultima che decorso inutilmente il termine per pagare si provvede alla iscrizione del fermo presso il Pubblico Registro Automobilistico senza ulteriore comunicazione. Quindi, l'atto impugnato vale come comunicazione ultima della iscrizione del fermo entro i successivi venti giorni (salvo pagamento).⁷⁹

La giurisdizione competente deve ritenersi quella tributaria che sarà tenuta ad esaminare in primo luogo la natura delle pretese che stanno alla base della richiesta e di conseguenza decidere se proseguire nel giudizio di merito, ove trattasi di debito tributario o rimettere il tutto al giudice ordinario.⁸⁰

Un precedente orientamento della Cassazione riteneva, invece, mancare l'interesse del ricorrente a impugnare un provvedimento privo di effetti pregiudizievoli, in quanto “la comunicazione preventiva di fermo amministrativo (c.d. preavviso) di un veicolo, notificata a cura del concessionario esattore, non arrecando alcuna menomazione al patrimonio - poiché il presunto debitore, fino a quando il fermo non sia stato iscritto nei pubblici registri, può pienamente utilizzare il bene e disporre - e' atto non previsto dalla sequenza procedimentale dell'esecuzione esattoriale e, pertanto, non può essere autonomamente impugnabile ex art 23 L. n. 689/81, non essendo il destinatario titolare di alcun interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 cod. proc. Civ.”⁸¹

Tra le questioni ancora aperte relativamente agli atti impugnabili che non hanno avuto una consacrazione definitiva, pur propendendosi per la loro impugnabilità davanti alle Commissioni

⁷⁶ Cass. SS.UU. n. 10672/2009, n.11087/2010 e n.26196/2011

⁷⁷ Cass. 6 dicembre 2011, n. 26196; Cass. S.U., 7 maggio 2010, n. 11087.

⁷⁸ Cass. SS.UU. 11.5.2009 n. 10672

⁷⁹ Cass. Sez. SS.UU., 07/05/2010, n. 11087

⁸⁰ Cass. SS.UU., 11/04/2009, n. 10672; CTP ROMA 22.10.2007 n. 341; La giurisprudenza ordinaria di merito ammette la risarcibilità dei danni derivanti da atti di esecuzione illegittimi, ritenendo che il soggetto, destinatario del provvedimento nullo od annullato, a causa dello “stress” e dei patemi d'animo che subisce per effetto della illegittima richiesta di pagamento, oltre a tutte le perdite di tempo e le spese non ripetibili da sostenere per difendersi dall'arbitrarietà della pretesa, è titolare di un diritto soggettivo al risarcimento dei cosiddetti “danni esistenziali” liquidabili da parte del Giudice in via equitativa, in particolare da parte del Giudice di Pace nei limiti della propria competenza per valore, Giudice di Pace Roma 20.11.2007.

⁸¹ Cass., 14.4.2009, n. 8890

tributarie, rientrano: l'**avviso bonario**, anche se non ricompreso nell'elenco di cui all'art. 19 D.L.gs 546/92, trattandosi di atto assimilabile ad un atto di accertamento o di liquidazione del tributo col quale l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria già compiuta e perfezionata, potendo, quindi, qualificarsi come atto impositivo è atto impugnabile ai sensi della normativa sul processo tributario.⁸²

Tale principio non vale, tuttavia, per quegli avvisi, quali, ad esempio, quello di cui all'art. 36 bis, comma 3, DPR n. 600/1973 o quello ex art. 54 bis, comma 3 DPR n. 633/1972 che, contenendo anche un invito alla comunicazione di dati ed elementi, sono espressione di una pretesa impositiva in itinere e non ancora formalizzata.⁸³

È, altresì, impugnabile la **comunicazione di iscrizione a ruolo** delle somme dovute, spedita al contribuente debitore **a mezzo del servizio postale** essendo equiparata alla cartella esattoriale.⁸⁴

Non trattasi di atto privo di effetti giuridici e quindi il contribuente ha l'interesse a impugnarlo a tutela della propria situazione giuridica, in quanto contiene "la determinazione dell'esatta somma dovuta [...]" e la specifica che "in mancanza del suo pagamento seguirà l'iscrizione a ruolo [...]". Pertanto, tale atto si qualifica come una vera e propria liquidazione dell'imposta e quindi è da giudicare equipollente alla cartella esattoriale, impugnabile ai sensi del D.Lgs. n. 546/1992.⁸⁵

Gli **avvisi di recupero di crediti di imposta** illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione, e come tali sono **impugnabili** innanzi alle commissioni tributarie, anche se emessi anteriormente all'entrata in vigore della legge 30 dicembre 2004, n. 311, che ha espressamente annoverato l'avviso di recupero quale titolo per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati in compensazione⁸⁶

Tuttavia, in senso contrario, quando faccia seguito ad una comunicazione di revoca del beneficio divenuta definitiva anche da parte del giudice tributario, di primo grado, avverso la comunicazione di revoca del beneficio, non integra una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria e può essere impugnato solo per vizi propri

In tal caso l'avviso di recupero, costituisce una intimazione di pagamento della somma dovuta in base alla comunicazione di revoca del beneficio (divenuta definitiva a seguito della pronuncia del giudice tributario, e non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo, con la conseguenza che, in base all'art. 19, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, essa resta sindacabile in giudizio solo per vizi propri e non per questioni attinenti alla comunicazione di revoca del beneficio da cui è sorto il debito. Ne consegue che i vizi relativi a tale ultimo atto non possono essere fatti valere con l'impugnazione dell' avviso di recupero.

È stato ritenuto impugnabile davanti alla CT un **bollettino di conto corrente postale**, attraverso cui l' A.F. può liquidare la propria pretesa tributaria, trattandosi di atto impositivo attraverso cui l'A.F. ha esercitato la pretesa tributaria e può essere equiparato ad un vero e proprio avviso di liquidazione, sebbene sia denominato in altro modo e redatto in forma differente.⁸⁷

⁸² Cass, S.U. 26.7.2007 n. 16428.

⁸³ Cass, S.U. 26.7.2007 n. 16428. La Commissione provinciale di Bari, con sentenza 09/03/2007, n. 15, sez. VIII, ha dichiarato nulla la cartella di pagamento non preceduta dall'invito formale, ritenendo fondata l'eccezione di nullità dell'atto sollevata dalla ricorrente per violazione dell'art. 6 comma 5 l. n. 212 del 2000; per un commento a tale sentenza RAMPAZZO, Avviso bonario e diritto al contraddittorio preventivo tra i principi della fase istruttoria dell'accertamento tributario, in Giur. merito 2007, 9, 2454

⁸⁴ Cass. 15 giugno 2010, n. 14373

⁸⁵ Cass. 15 giugno 2010, n. 14373

⁸⁶ Cass. ord. 22 marzo 2011 n. 6582, trattasi di fattispecie relativa ad avviso di recupero di un credito di imposta per insussistenza dei requisiti del beneficio, ai sensi della L. 23 dicembre 2000, n. 388, emesso prima dell'entrata in vigore della L. n. 311/2004

⁸⁷ Cass. 17.12.2010, n. 25591

Ammissibile deve ritenersi il ricorso alle Commissioni tributarie avverso il **canone di abbonamento radiotelevisivo** che costituisce a tutti gli effetti una prestazione di natura tributaria fondata sulla legge, non commisurata alla possibilità effettiva di usufruire del servizio.⁸⁸

Le Commissioni tributarie sono pure competenti per i **contributi di bonifica** e per le spese di esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica e di miglioramento fondiario e, quindi anche sulla domanda con la quale il contribuente chiede la restituzione delle somme versate a tale titolo, ove deduca di non aver tratto alcun vantaggio dall'attività consortile, in base all'art. 12 l. n. 448 del 2001 che rimette simili controversie, in via esclusiva, al Giudice tributario.⁸⁹

Invece per quanto riguarda gli **atti di carattere generale** si ritiene che il contribuente sia libero di adeguarsi al parer reso dalla A.F. interpellata e le ragioni del contribuente potranno essere fatte valere avverso l'atto successivo con il quale la pretesa impositiva potrà essere esercitata allorquando il contribuente, nonostante la determinazione adottata, non la intenda rispettare.

La mancata impugnazione di un **atto generale**, ancorchè ritenuto impugnabile, non è ostativa alla impugnazione dell'atto successivo emesso nei confronti del contribuente, perché è con tale atto che si esplica la potestà accertatrice della A.F.

Non impugnabili sono anche le **circolari** della Agenzia delle Entrate con le quale viene interpretata una norma tributaria, anche qualora contengano direttive agli uffici gerarchicamente subordinati perché vi si uniformino; si è ritenuto, infatti, che trattasi di un parere dell'Amministrazione non vincolante per il contribuente e la relativa Circolare non è, quindi, impugnabile né davanti al giudice tributario, non essendo atto di esercizio di potestà impositiva né davanti al giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione.⁹⁰

Va esclusa, anche, allo stato, la proposizione dell'**azione di mero accertamento negativo** davanti alle Commissioni tributarie, qualora la pretesa fiscale non venga attivata mediante la formazione e la notificazione di un atto concreto, non essendo ancora venuta meno la natura impugnatoria del giudizio tributario.⁹¹

Non si ravvisa, tuttavia, la violazione di alcun principio costituzionale o comunitario, perché il diritto del contribuente non rimane affatto privo di tutela, in quanto questa viene assicurata nel momento utile in cui la lesione del diritto, con l'atto impositivo, si presenti concreta ed attuale.⁹²

Tuttavia la possibilità di far ricorso al sistema di impugnazione del silenzio-rigetto assicura una ampia tutela con l'apertura alla possibilità, de iure condendo, ma auspicabile, dell'azione di accertamento negativo, ad esempio sulla debenza o meno di un determinato tributo, che eviterebbe agli Uffici di reiterare atti di accertamento per ciascun anno, nell'incertezza della sua debenza.

Le **comunicazioni** previste dal comma 3 del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, comma 3 non sono, invece, autonomamente impugnabili, in quanto prevedono anche un "invito" a fornire "*eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi*", manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela, oltre che attraverso l'intervento del giudice.⁹³

Nel caso in cui, invece, il contribuente impugni non il rigetto dell'istanza di rateazione, ma il **piano di rateazione**, nessuna rettifica sul numero delle rate concesse dal concessionario può essere apportata dai giudici tributari perché ciò sarebbe illegale in quanto non suffragato da norma specifica e il ricorso dovrà essere dichiarato inammissibile..

⁸⁸ Cass. 20.11.2007 n. 24010; la S.C ha ritenuto che la giurisdizione sulla debenza del canone medesimo spetta al giudice tributario ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992.

⁸⁹ Cass. SS.UU., 24.01.2007, n. 1481; Cass. SS.UU., 24.01.2007, n. 1481.

⁹⁰ Cass. 2.11.2007, n. 23031.

⁹¹ Cass., 20.11.2007, n. 24011; Cass. 9.6.2003, n. 9181; tuttavia la stessa possibilità di far ricorso al sistema di impugnazione del silenzio-rigetto assicura una ampia tutela con l'apertura alla possibilità dell'azione di accertamento negativo, ad esempio della debenza o meno di un determinato tributo, che eviterebbe agli Uffici di reiterare atti di accertamento per ciascun anno, nell'incertezza della debenza del tributo.

⁹² Cass. SS.UU. 6.11.1993 n. 10999; Cass. 13.7.1993 n. 7706.

⁹³ Cass. 15.05.2008, n. 12194; Cass. SS. UU, 24.07.2007, n. 16293, cit, 6427.

Si tratta però di parametri e indici - trasfusi da Equitalia in un software messo a disposizione del contribuente – decisi dall'agente delle riscossione; è quindi evidente che non possano avere rilevanza esterna.⁹⁴

Sussiste, quindi, la competenza delle CT limitatamente ai soli casi di diniego totale della rateizzazione del debito fiscale, ma la Cassazione nulla dice in ordine al potere dei giudici di valutare il "quantum" della rateizzazione.

Spetta al giudice di merito accertare, con congrua motivazione, gli atti impositivi dagli atti che non sono impositivi, costituendo invece un sollecito al contribuente a collaborare con l'ente esponendo le proprie ragioni, esaminando gli aspetti sostanziali dell'atto.⁹⁵

Occorre, tuttavia, anche prestare attenzione alle conseguenze derivanti da tale principio in quanto, ad esempio, il ricorso avverso la cartella esattoriale, emessa successivamente in relazione all'avviso non opposto, potrebbe essere qualificato inammissibile ai sensi del citato art. 19.⁹⁶

Qualora nelle more del giudizio, sia stata emessa cartella di pagamento con riferimento alla medesima pretesa di cui, ad esempio, alla comunicazione di irregolarità, ex art. 36 bis, comma 3, d.p.r. n. 600/73, tali cartelle sostituiscono la precedente comunicazione di irregolarità e va, quindi, dichiarata la carenza di interesse delle parti relativamente al primo atto di natura impositivo impugnato.

L'emissione della cartella di pagamento integra una pretesa Tributaria nuova rispetto a quella originaria che sostituisce l'atto precedente e ne provoca la caducazione d'ufficio, con la conseguenza carenza di interesse delle parti nel giudizio avente a oggetto il relativo rapporto sostanziale, venendo meno l'interesse a una decisione relativa a un atto - comunicazione di irregolarità - sulla cui base non possono essere più avanzate pretese tributarie di alcun genere, dovendosi avere riguardo unicamente alla cartella di pagamento che lo ha sostituito integralmente.

Va, al riguardo rilevato che, con riferimento agli atti non ricompresi nell'art. 19 D.lgs cit, vi è la mera "possibilità" e non dell'obbligo, di ricorrere alla tutela del giudice tributario, dovendosi riconoscere la facoltà di impugnare anche l'atto successivo, espressamente previsto dal citato art. 19, con conseguente caducazione dell'impugnazione avverso l'atto precedente.

Una interessante questione concerne lo spostamento del giudizio davanti al giudice competente nel caso in cui la pronuncia della Cassazione sulla giurisdizione sia intervenuta nel corso del giudizio di appello o di Cassazione o in tali giudizi sia stata, comunque eccepita la carenza di giurisdizione del giudice adito.⁹⁷

La pronuncia del giudice delle legge non può incidere su una situazione già esaurita, quale il giudicato implicito sulla giurisdizione formatosi a seguito della decisione di merito pronunciata in

⁹⁴ Ctp di Milano 12.4.2011, n. 152/21/11

⁹⁵ Cass. 15.05.2008, n. 12194 ; Cass. SS. UU, 24.07.2007, n. 16293, cit., 6427; nella fattispecie l'avviso impugnato conteneva le modalità di calcolo dell'imposta e la calendarizzazione dei pagamenti e, quindi, costituiva una vera e propria liquidazione dell'imposta dovuta incidente sulla posizione patrimoniale del contribuente"; dunque indicava adeguati fattori da cui è ragionevole dedurre che ci si trovi di fronte alla comunicazione di una pretesa impositiva, e non ad una richiesta di chiarimenti.

⁹⁶ Cass. 15.05.2008, n. 12194.

⁹⁷ Sul principio della *translatio iudicii* con riferimento al giudizio tributario, CAPO, *Prime applicazioni nel processo tributario del principio della translatio iudicii tra giudici di ordine diverso introdotto dalla Corte costituzionale* (nota a Commissione Tributaria Provinciale Salerno SEZ. 16 Sentenza 12 DEL 20/01/2009) in Giur. it, 2009, 1821; sulla conservazione degli effetti sostanziali e processuali della domanda in caso di difetto di declaratoria di difetto di giurisdizione, MARINI, *Incostituzionalità della giurisdizione tributaria e rapporti pendenti.*, in Riv. giur. trib., 2008, 376

primo grado e non impugnata in sede d'appello in punto di difetto di giurisdizione, (ad esempio la sentenza della Corte Costituzionale n. 130 del 2008, con cui è stata dichiarata la illegittimità costituzionale del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 (come sostituito dalla L. n. 448 del 2001, art. 12, comma 2) nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative a tutte le sanzioni irrogate dagli Uffici finanziari, anche quando conseguano a violazione di disposizioni non aventi natura fiscale, quali le sanzioni irrogate per i lavoratori irregolari, attribuendo le relative controversie alla giurisdizione del giudice ordinario (Cass. S.U. 15846/2008), difetto già rilevato dalla Corte Costituzionale con le ordinanze n. 34 e 35 del 2006 e 395/2007, che avevano sottolineato l'imprescindibile collegamento tra la giurisdizione del giudice tributario e la natura tributaria del rapporto).

L'interpretazione dell'art. 37 cod. proc. civ., secondo cui il difetto di giurisdizione "è rilevato, anche d'ufficio, in qualunque stato e grado del processo", deve tenere conto dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo ("asse portante della nuova lettura della norma"), della progressiva forte assimilazione delle questioni di giurisdizione a quelle di competenza e dell'affievolirsi dell'idea di giurisdizione intesa come espressione della sovranità statale, essendo essa un servizio reso alla collettività con effettività e tempestività, per la realizzazione del diritto della parte ad avere una valida decisione nel merito in tempi ragionevoli. All'esito della nuova interpretazione della predetta disposizione, volta a delinearne l'ambito applicativo in senso restrittivo e residuale, ne consegue che: 1) il difetto di giurisdizione può essere eccepito dalle parti anche dopo la scadenza del termine previsto dall'art. 38 cod. proc. civ. (non oltre la prima udienza di trattazione), fino a quando la causa non sia stata decisa nel merito in primo grado; 2) la sentenza di primo grado di merito può sempre essere impugnata per difetto di giurisdizione; 3) le sentenze di appello sono impugnabili per difetto di giurisdizione soltanto se sul punto non si sia formato il giudicato esplicito o implicito, operando la relativa preclusione anche per il giudice di legittimità; 4) il giudice può rilevare anche d'ufficio il difetto di giurisdizione fino a quando sul punto non si sia formato il giudicato esplicito o implicito.

In particolare, il giudicato implicito sulla giurisdizione può formarsi tutte le volte che la causa sia stata decisa nel merito, con esclusione per le sole decisioni che non contengano statuizioni che implicano l'affermazione della giurisdizione, come nel caso in cui l'unico tema dibattuto sia stato quello relativo all'ammissibilità della domanda o quando dalla motivazione della sentenza risulti che l'evidenza di una soluzione abbia assorbito ogni altra valutazione (ad es., per manifesta infondatezza della pretesa) ed abbia indotto il giudice a decidere il merito "per saltum", non rispettando la progressione logica stabilita dal legislatore per la trattazione delle questioni di rito rispetto a quelle di merito.⁹⁸

Il principio costituzionale della durata ragionevole del processo consente, quindi, di escludere la rilevanza davanti alla Corte di cassazione, del difetto di giurisdizione qualora sul punto si sia formato un giudicato implicito, per effetto della implicita pronuncia sul merito in primo grado e della mancata impugnazione, al riguardo, dinanzi al giudice di appello.

Non può quindi prescindere dalla interpretazione dell'art. 37 c.p.c., effettuata dalla Sezioni Unite con la sentenza 24883/2008, secondo cui la possibilità di rilevare ed eccepire il difetto di giurisdizione deve tener conto dei principi costituzionali di economia processuale di ragionevole durata del processo che impongono la rilevanza del difetto di giurisdizione soltanto se la relativa eccezione sia stata proposta nel corso del processo di appello della sentenza di primo grado,

⁹⁸ Cass. Sez. U, Sentenza n. 24883 del 09/10/2008; cfr anche Cass. Sez. U, Ordinanza n. 2067 del 28/01/2011; Cass. Sez. U, Sentenza n. 26019 del 30/10/2008; Cass. Sez. U, Sentenza n. 26019 del 30/10/2008. Sulla problematica della rilevanza d'ufficio del difetto di giurisdizione, GLENDI, *Tramonta la rilevanza « in qualunque stato e grado » del difetto di giurisdizione.*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, 109

impedendo che sul giudizio di merito formulato con la prima sentenza si sia formato il giudicato implicito.⁹⁹

È, quindi, inammissibile l'eccezione di difetto di giurisdizione sollevata per la prima volta in sede di legittimità dalla parte che, soccombente nel merito in primo grado, abbia appellato la sentenza del giudice tributario senza formulare alcuna eccezione sulla giurisdizione, così ponendo in essere un comportamento incompatibile con la volontà di eccepire il difetto di giurisdizione e prestando acquiescenza al capo implicito sulla giurisdizione della sentenza di primo grado, ai sensi dell'art. 329, comma 2 cod. proc. civ..

⁹⁹ cfr. Cass. 26019/2008, Cass. 29523/2008