

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

Sommario: 1. Riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario; 2 Atti impugnabili davanti alla Commissione Tributaria; 3 Ne bis in idem tra giudice penale e giudice tributario e/o amministrativo

1. Riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario

1.1. 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.¹

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.²

1.2 Pignoramento

La questione controversa concerne la giurisdizione del giudice ordinario o tributario nel caso di impugnazione congiunta, ai sensi dell'art. 19, comma 3, D.lgs 546/92, in relazione all'art. 360, comma 1, n.1, c.p.c., di un atto di pignoramento presso terzi e della prodromica cartella di pagamento, nel caso in cui il contribuente impugni, unitamente agli atti di pignoramento presso terzi, la cartella di pagamento onde dedurre l'invalidità derivante dalla mancata notifica in quanto la sola impugnazione dell'atto di pignoramento dinanzi alla giurisdizione ordinaria per farne valere invalidità derivata dalla nullità della cartella di pagamento notificata non sarebbe ammissibile in virtù dell'espressa limitazione posta a tale eccezione dall'articolo 57, comma 1, lett. b) d.p.r. 602/73 che dispone che non sono ammesse " le opposizioni regolate dall'articolo 617 c.p.c. relative alla regolarità formale e alla notificazione del titolo esecutivo "

¹ 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.

² (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).

L'opposizione agli atti esecutivi prevista dall'articolo 617 c.p.c. non è, quindi, ammessa per contestare la validità della notifica del titolo esecutivo

Ai sensi dell'art. 2, comma 1, secondo capoverso, D.lgs 546/92 "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. 19, comma 3, D.lgs 546/92 prevede che "la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili adottati precedentemente all'atto notificato ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo".

Nel caso in cui si voglia impugnare la cartella posta a base del pignoramento, l'impugnazione degli atti di pignoramento rappresenta, in sostanza, lo strumento processuale per far valere la mancata notifica della prodromica cartella di pagamento

La Corte di cassazione, ha, al riguardo affermato che

(Cass. 7.5.2915 n. 9246)

Non rileva, quindi, al riguardo la distinzione tra impugnazione diretta a contestare il difetto di notifica dell'atto presupposto in termini di vizio proprio dell'atto successivo impugnazioni dirette a contestare, per il tramite dell'impugnazione dell'atto successivo, la legittimità la fondatezza dell'atto presupposto.

Tre le soluzioni astrattamente prospettabili:

- 1) Impugnazione dell'atto di esecuzione successivo alla notifica a titolo davanti al giudice ordinario per far valere il vizio "proprio" relativo alla mancata notifica dell'atto presupposto. Tale rimedio risulterebbe precluso dal divieto espresso di cui all'art. 57 d.p.r. 602/73
- 2) Impugnazione dell'atto di esecuzione e della cartella davanti al giudice tributario ex art. 19, comma 3, D.lgs 546/92; tale rimedio sarebbe tuttavia in contrasto con l'art. 2, comma 1, secondo capoverso, D.lgs 546/92
- 3) Impugnazione della cartella, per far valere vizi propri della notifica, davanti al giudice tributario e contestuale impugnazione dell'atto di esecuzione davanti al giudice ordinario è dovrà necessariamente sospendere il giudizio, ex art. 395 c.p.c., in attesa della definitività della decisione da parte del giudice tributario.
Tale soluzione contrasta con l'impugnazione unitaria dell'atto presupposto e dell'atto successivo, esporrebbe il contribuente ad una duplicità di impugnazioni e, quindi, di giudizi, in violazione del principio del giusto processo, con un aggravio di spese e potrebbe dar luogo a impugnazioni pretestuose della cartella presupposta al fine di allungare i termini della procedura esecutiva.

1.3 TIA

La Tariffa di Igiene ambientale rientra nella giurisdizione del giudice tributario. 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"³

La tariffa di igiene ambientale (Tia) ha, quindi, natura tributaria, (in forza di tale orientamento deve ritenersi superato quanto disposto dal comma 33 dell'art. 14 del D.L. 78/2010 convertito in legge 122/2010, che ha qualificato come "non tributaria" 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

³ Cass, Sez. Un., 15 marzo 2016 n. 5078; Cass. Ord., S.U. 24 marzo 2014 n. 6828

imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale, trova applicazione alla TIA.⁴

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 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».⁵

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".

Pertanto 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".⁶

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".

Tuttavia, sia la TIA1 che la Tia 2 che la Tari (anch'essa ha natura pubblica anche se riscossa dal gestore, per la natura autoritativa e pubblica del prelievo) sono tutte caratterizzate dai medesimi presupposti: a) mancanza di nesso diretto tra prestazione e corrispettivo; b) il compenso ricevuto dal prestatore dei servizi non è il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario.

L'Iva è incompatibile con gli elementi autoritativi che caratterizzano il prelievo: a) assenza di volontarietà nel rapporto tra gestore e utente; b) totale predeterminazione dei costi da parte del soggetto pubblico; c) assenza del rapporto sinallagmatico a base dell'assoggettamento ad Iva (artt. 3 e 4 dpr 633/1972)

1.4 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

⁴ Cfr Cass. 17 febbraio 2012 n. 2320

⁵ Cass. 4132/2015

⁶ Cass. 10.3.2015 n. 4723

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.

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 PA., 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.⁷

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.

⁷ 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.

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 ri-sarcibilità 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 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 ri-sarcitorio, 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 asseritamene 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.

2. Atti impugnabili davanti alla Commissione Tributaria

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 (Corte cost. 2008/130).⁸

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 (Cass. S.U. n. 25632/2016).

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" (Corte Cost. sent. n. 202/2007), 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, 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 >>.⁹

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.¹⁰

⁸ Sul riparto di giurisdizione e competenza nel processo tributario, AZZONI, Giurisdizione e competenza delle Commissioni Tributarie, in *Il Fisco*, 2009, F 2, 227. Gli aggiornamenti giurisprudenziali sono indicati nelle slides allegate a tale contributo.

⁹ Cass. S.U. n. 3773/2014; S.U. n. 640/2015

¹⁰ In tal senso, GLENDI, La giurisdizione nel quadro evolutivo di nuovi assetti ordinamentali, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, 773

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.¹¹

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.¹²

Non assume rilievo, invece, la formale denominazione del prelievo.¹³

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

Occorre individuare gli **atti impugnabili** davanti al giudice tributario.¹⁴

Se l'atto impugnato è finalizzato all'accertamento del rapporto d'imposta è sottoposto alla giurisdizione delle commissioni tributarie.

L'art. 12, comma secondo, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, configura la giurisdizione tributaria come giurisdizione a carattere generale, che si radica in base alla materia, indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato.

L'art. 19 D.lgs 546/1992 reca l'elenco degli atti dei vari uffici dell'amministrazione finanziaria o dagli altri enti territoriali aventi capacità impositiva ed emessi in una delle materie descritte al precedente art. 2, suscettibili d'impugnazione avanti le commissioni tributarie.¹⁵

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 definita pretesa tributaria.¹⁶

Il principio da cui desumere l'impugnabilità di un atto è desumibile dall'assioma che un atto che abbia contenuto impositivo non può essere privato di tutela giurisdizionale.¹⁷

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.¹⁸

¹¹ Cass. 23/07/2009, n. 17202

¹² 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

¹³ Corte Cost. 8.05.09 n. 141

¹⁴ L'elenco di atti indicati nell'art. 19 D.lgs 546/92 è stato inteso quale selezione di ipotesi di "crisi di cooperazione", tra amministrazione e contribuente, sufficientemente qualificate da giustificare e meritare, esse sole, l'intervento del giudice, nel rispetto della ideale celerità e speditezza dell'azione dell'amministrazione finanziaria, BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 29..

¹⁵ Accorda al predetto elenco carattere tassativo, ritenendolo però, al contempo, suscettibile di interpretazione estensiva F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 82; Ripropongono la soluzione elaborata a suo tempo per l'analogo elenco contenuto nell'art. 16 del DPR n. 636/1972, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*. Parte generale, Padova, 2008, 546; M. CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2010, 13.

¹⁶ Cass 8.10.2007, n. 21045.

¹⁷ RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. trib.*, 2009, 1585. Ritiene necessaria un'interpretazione della tipizzazione degli atti impugnabili volta a superare il *nomen* di ciascun atto per valorizzarne, piuttosto, la natura sostanziale, espressa dalla funzione per suo tramite esercitata e dagli effetti realizzati PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 707.

¹⁸ 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

Risulta ormai superato, quindi, il principio della **tassatività degli atti impugnabili** indicati dall'art. 19 D.lgs 546/92, alla luce delle pronunce della Suprema Corte che hanno riconosciuto la ricorribilità e la conseguente tutela giurisdizionale davanti alle Commissioni tributarie contro l'atto di **revoca dell'accertamento con adesione** ¹⁹.

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.²⁰

*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 cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art. 19.*²¹

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".²²

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 vesta 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.²³

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 546/92.²⁴

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".²⁵

volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 c.p.c.)", Cass. SS.UU., 10.8. 2005, n. 16676.

¹⁹ Cass. S.U. 26.3.1999, n. 185.

²⁰ 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.

²¹ 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.

²² Cass. 6.12. 2004, n. 22869.

²³ Cass., SS.UU., 27. 3.2007 n. 7388.

²⁴ TABET, Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?, in GT - Riv. giur. trib., 2008, 507

²⁵ 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

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.²⁶

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 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."*²⁷

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."*²⁸

Pertanto anche gli **inviti al pagamento** che hanno tali caratteristiche sono immediatamente impugnabili.²⁹

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"*.³⁰

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.³¹

"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".³²

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*

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.

²⁶ 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.

²⁷ Cass. SS. UU., 24/07.2007, n. 16293, in *Il Fisco*, 2007, 6427.

²⁸ 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

²⁹ 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

³⁰ Cass. n. 3550/2002.

³¹ Cass. 15.05.2008, n. 12194; Cass. SS. UU., 24.07.2007, n. 16293, cit., 6427.

³² Cass. 6.12. 2004, n. 22869.

*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*³³

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.³⁴

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.³⁵

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.³⁶

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.³⁷

Alla possibilità di impugnare tali atti prodromici *non può (né deve) essere attribuita natura di onere ovverosia 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).*³⁸

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.³⁹

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 inquirenti⁴⁰; 2) il 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

³³ Cass. 26.2.2009, n. 4622

³⁴ Cass. 12.1.2010, n. 285

³⁵ 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.

³⁶ Cass. 27.1.2011, n. 1865

³⁷ 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

³⁸ Cass., SS.UU., 27.3.2007 n. 7388.

³⁹ Cass. 16 marzo 2009, n. 6315

⁴⁰ 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

valore aggiunto⁴¹; 3) l'invito al pagamento" notificato dal Comune al contribuente quale atto prodromico all'iscrizione a ruolo⁴²; 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. 43⁴³; 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 contribuente⁴⁴

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.⁴⁵

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*.⁴⁶

Il **fermo-auto** fondato su crediti tributari è impugnabile davanti al giudice tributario.⁴⁷

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**.⁴⁸

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 chiede 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'espletando esecuzione.

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.⁴⁹

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

⁴¹ Cass., 18 aprile 2008 n. 10179, Cass. 14 aprile 2006 n. 8859

⁴² Cass. 6 dicembre 2004 n. 22869

⁴³ Cass. 12 marzo 2002 n. 3540

⁴⁴ Cass., trib., 25 gennaio 2008 n. 1652 Cass. S.U. n. 16412/2007

⁴⁵ Cass. 15.05.2008, n. 12194 ; Cass. SS. UU, 24.07.2007, n. 16293, cit, 6427.

⁴⁶ 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.

⁴⁷ Cass. 2 agosto 2011 n. 16858

⁴⁸ Cass. 5 dicembre 2011 n. 25931

⁴⁹ Cass. 6 dicembre 2011, n. 26196; Cass. S.U., 7 maggio 2010, n. 11087.

contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva” ⁵⁰

Il preavviso di fermo è, quindi, impugnabile, in quanto il destinatario del preavviso ha un interesse specifico e diretto alla 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 provvedere 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).⁵¹

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.⁵²

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 disporne - 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.”⁵³

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 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.⁵⁴

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.⁵⁵

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.⁵⁶

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

⁵⁰ Cass. SS.UU. 11.5.2009 n. 10672

⁵¹ Cass. Sez. SS.UU., 07/05/2010, n. 11087

⁵² 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.

⁵³ Cass., 14.4.2009, n. 8890

⁵⁴ Cass, S.U. 26.7.2007 n. 16428.

⁵⁵ 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

⁵⁶ Cass. 15 giugno 2010, n. 14373

quindi è da giudicare equipollente alla cartella esattoriale, impugnabile ai sensi del D.Lgs. n. 546/1992.⁵⁷

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 compensazione⁵⁸

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.⁵⁹

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.⁶⁰

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.⁶¹

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**, ancorché 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 quali 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.⁶²

⁵⁷ Cass. 15 giugno 2010, n. 14373

⁵⁸ 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

⁵⁹ Cass. 17.12.2010, n. 25591

⁶⁰ 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.

⁶¹ Cass. SS.UU., 24.01.2007, n. 1481; Cass. SS.UU., 24.01.2007, n. 1481.

⁶² Cass. 2.11.2007, n. 23031.

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.⁶³

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.⁶⁴

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.⁶⁵

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..

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.⁶⁶

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.⁶⁷

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. 19.⁶⁸

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

⁶³ 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.

⁶⁴ Cass. SS.UU. 6.11.1993 n. 10999; Cass. 13.7.1993 n. 7706.

⁶⁵ Cass. 15.05.2008, n. 12194; Cass. SS. UU, 24.07.2007, n. 16293, cit, 6427.

⁶⁶ Ctp di Milano 12.4.2011, n. 152/21/11

⁶⁷ 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.

⁶⁸ Cass. 15.05.2008, n. 12194.

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.⁶⁹

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 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

⁶⁹ 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

saltum", non rispettando la progressione logica stabilita dal legislatore per la trattazione delle questioni di rito rispetto a quelle di merito.⁷⁰

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 Sezione 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, impedendo che sul giudizio di merito formulato con la prima sentenza si sia formato il giudicato implicito.⁷¹

E, 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..

3 Ne bis in idem tra giudice penale e giudice tributario e/o amministrativo

Il "doppio binario" sanzionatorio (penale e amministrativo) in materia tributaria rappresenta un tema di grande rilievo, su cui spesso si concentrano nutriti dibattiti e da cui scaturisce una costante riflessione sul rapporto tra ordinamento nazionale ed europeo, tra giurisdizione nazionale e giurisdizione comunitaria/convenzionale, destinata a crescere alla luce dell'incidenza del diritto sovranazionale sulla normativa domestica. È attuale la domanda se tale "doppio binario" sanzionatorio sia o no conforme ai principi sanciti dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, con particolare riguardo al c.d. principio del "*ne bis in idem*": principio fondamentale del diritto, volto ad impedire la duplicazione di procedimenti e condanne in relazione ai medesimi fatti, sia nel medesimo Stato che in diversi Paesi. Tale principio originariamente non era incluso nella Convenzione europea per la protezione dei diritti umani e delle libertà fondamentali (CEDU); vi è stato aggiunto nel 1984, attraverso l'art. 4 del Prot. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo⁷², poi a sua volta recepito anche dall'art. 50 della Carta di Nizza, anche nota come Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea⁷³, alla quale, con il Trattato di Lisbona (2007), è stato attribuito il rango dei Trattati UE. Pur essendo riconosciuto da molteplici ordinamenti giuridici, l'applicazione del "*ne bis in idem*" comporta, sia a livello internazionale che a livello nazionale, riflessioni sui sistemi punitivi vigenti e sulla duplicazione della sanzione applicabile, in ogni occasione in cui vi sia la possibilità di avviare procedimenti, paralleli o seppur non in contemporanea, in relazione ai medesimi fatti materiali e per uno stesso soggetto. La *ratio* sottesa a tale principio è quella di evitare che lo stesso soggetto subisca un pregiudizio derivante dalla duplicazione dei procedimenti e delle sanzioni, nonché evitare il perdurante stato di incertezza processuale. Tuttavia su tale principio le posizioni dei giudici comunitari e nazionali non sono sempre state tra loro convergenti, avendo fatto riferimento, una parte della giurisprudenza, all'approccio sostanzialistico, con il quale si assume di poter ricomprendere nella definizione di sanzione penale anche quella amministrativa o tributaria, se particolarmente afflittiva, mentre altra

⁷⁰ 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

⁷¹ cfr. Cass. 26019/2008, Cass. 29523/2008

⁷² "*Nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un'infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato*".

⁷³ "*Nessuno può essere perseguito condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione Europea a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge*".

parte della giurisprudenza ha adottato un approccio formalistico, escludendo dalle sanzioni penali quelle non previste come tali dall'ordinamento stesso ancorché particolarmente afflittive. Tuttavia, ciò ha determinato molteplici provvedimenti di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea, oltre questioni di legittimità costituzionale per violazione del parametro sancito dall'Art. 117 co.1 della Cost., nel rapporto tra ordinamenti, che hanno in alcuni casi acuito il dibattito. Di recente, tuttavia, sembra esservi stato un cambio di direzione dei giudici comunitari a seguito dell'intervento della Grande *Chambré* della Corte della EDU⁷⁴ che, con la sentenza A e B/Norvegia del 15/11/2016, sui ricorsi nn. 24130/11 e 29758/11, auspica un arresto immediato delle precedenti interpretazioni e la possibilità di introdurre una nuova linea interpretativa per dirimere le violazioni del principio *de quo*, in tema di doppio binario amministrativo e penale, con riferimento alla materia fiscale, sulla base di valutazioni di ordine processuale e procedimentale. Infatti, viene ammessa per la prima volta la possibilità di una convivenza di procedimenti, tale da non costituire un pregiudizio perdurante per il soggetto coinvolto, ma solo a condizione che vi sia una connessione tra gli stessi, sostanziale e temporale, sulla base di una serie di indicatori, individuati dalla Corte stessa, per evitare il *bis in idem*. Tale ultima pronuncia della CEDU, comporterebbe il superamento dei dubbi di incompatibilità di alcuni istituti del Nostro Ordinamento con quello sovranazionale in materia di "ne bis in idem", superando le posizioni della giurisprudenza più recente, tra cui quella della Cassazione 950/2015 e la 20675/2016⁷⁵⁻⁷⁶, inaugurando un nuovo filone in cui vi è la necessità di tener conto delle diverse finalità dei procedimenti considerati, di prospettare una conduzione integrata degli stessi, di escludere la duplicazione della raccolta degli elementi probatori e di considerare se le rispettive sanzioni siano o meno conformi al principio di proporzionalità complessivo. Pertanto, se con la sentenza della Cassazione 950/2015 si asseriva a proposito di "*market abuse*" che la vincolatività della giurisprudenza CEDU non poteva condurre ad una disapplicazione del diritto nazionale, laddove il suo contenuto non consentisse una uniformazione alla giurisprudenza di detta Corte, sollevando al contrario la questione di legittimità costituzionale per risolvere la questione nel merito (ex art. 117 Cost. co.1), oggi dopo la pronuncia della Grande Camera, si attende l'esito del nuovo orientamento della Corte di Giustizia europea.

In attesa di detta pronuncia, quanto sin ora esposto rappresenta, tuttavia, l'epilogo di un'evoluzione giurisprudenziale, dai contorni non certi e destinati probabilmente a mutare ancora.

Può essere utile, rammentare - con un breve *excursus* - le tappe fondamentali di questo cammino, il quale, sulla base dei recenti esiti, potrebbe essere nuovamente stravolto. La Corte di Strasburgo si è trovata sin dalle prime decisioni a dover affrontare il tentativo degli Stati membri di limitare la portata garantistica del principio del *ne bis in idem*: il divieto del doppio giudizio doveva intendersi confinato alla sola materia penale in senso stretto, e quindi solo al caso in cui un individuo avesse subito due giudizi penali, uno dei quali divenuto definitivo, per il medesimo fatto storico in senso naturalistico, il cd. *idem factum*. In forza della formulazione letterale dell'art. 4 del Protocollo 7, doveva pertanto ritenersi pienamente legittima la sovrapposizione di un procedimento penale ad una procedura sanzionatoria di carattere amministrativo per lo stesso fatto illecito, non trattandosi di una duplicazione del giudizio penale; successivamente si era ritenuto necessario evitare che un individuo potesse essere nuovamente perseguito e sanzionato per un medesimo fatto storico con il pretesto che uno dei due giudizi (e la rispettiva sanzione) avesse natura diversa da quella penale. Per tale ragione, i giudici di Strasburgo hanno elaborato - inizialmente con riferimento all'art. 6 della CEDU (principio del giusto processo) dei criteri cd. *Engel*, dalla decisione *Engel e altri vs P. Bassi* (CEDU, 1976), per la valutazione dell'esistenza di un'identità del fatto e quindi per l'operatività del divieto del doppio binario. I criteri erano diretti a verificare la natura penale di una sanzione o di un illecito ed erano sostanzialmente tre, tra loro alternativi e non cumulativi. Il

⁷⁴ F. Viganò, *A Never-Ending Story?*, Rivista, 17 novembre 2016.

⁷⁵ Cass. ord. n. 20675/2016, caso *Garlsson Real Estate Sa In Liquidazione, Ricucci Stefano, Magiste International Vs Consob (Market Abuse)*.

⁷⁶ Si asseriva che "(...) il principio *de quo* come sancito dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo, vietava tout court di sanzionare in diversi processi due volte lo stesso illecito, impedendo allo Stato membro 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 penale per gli stessi fatti (...)", si infatti stravolto tale

primo, di tipo formale, attiene alla qualificazione data dal legislatore nazionale all'illecito penale; il secondo relativo alla natura della violazione; il terzo relativo alla natura, gravità e scopo della sanzione in cui il trasgressore rischia di incorrere. Tali criteri hanno trovato soprattutto applicazione nelle materie oggetto di una consistente depenalizzazione, prevedendo una duplice tutela amministrativa e penale, come quelle legate alla tutela del mercato, della concorrenza e degli investimenti, che per la normativa italiana sono contenute negli artt. 184 e 185 del TUF per la parte penale e negli artt. 187-bis e 187-ter TUF, per le violazioni di natura amministrativa. Per evitare, infatti, che vi sia il rischio della c.d. "*truffa delle etichette*", e cioè il pericolo che alcune sanzioni rubricate come "*non penali*", di fatto lo siano, sono stati elaborati questi criteri, in presenza dei quali si può parlare di illecito penale. Operando una sintesi delle principali sentenze in materia, vanno messi in evidenza i principi enunciati dalla giurisprudenza della CEDU in tema di ne bis in idem, in linea interpretative con la CGUE. Il caso guida in materia è rappresentato dalla *sentenza Zolotukhin vs Russia*, del 2009, in cui la Corte a dispetto della posizione maggioritaria, abbandona ogni riferimento alla fattispecie astratta e si concentra sulla valorizzazione dei *criteri Engel*, sostenendo che un approccio che dia eccessiva rilevanza alla qualificazione normativa di un illecito risulta troppo restrittivo ai fini del rispetto dei diritti individuali. La Corte ha inteso ribadire che la Convenzione deve essere interpretata ed applicata in modo tale da rendere realmente efficaci i diritti in essa sanciti. Grande rilievo ha avuto la sentenza *Grande Stevens vs Italia* del 4/3/2014⁷⁷, la cui disamina ritorna spesso in *auge*, con essa si è rafforzato il principio secondo il quale anche le sanzioni amministrative possono essere considerate a tutti gli effetti "penali", tenuto conto del loro importo e delle sanzioni accessorie ad esse connesse. Il caso di specie atteneva ad una condotta di *market abuse* a seguito della quale si erano contestualmente svolti un procedimento avanti alla CONSOB, per l'illecito amministrativo di "manipolazione del mercato" ai sensi dell'art. 187-ter del D.Lgs. 58/98 ed un procedimento penale (per la violazione dell'art. 185 del medesimo D.Lgs. 58/98, che punisce come delitto una condotta ugualmente qualificata come "manipolazione del mercato"). Secondo la CEDU – adita dagli imputati in tali procedimenti – le sanzioni comminate dalla CONSOB, e dunque il relativo giudizio, avevano natura penale, a prescindere dalla qualificazione formale "amministrativa". Le condotte erano sostanzialmente le stesse per coincidenza di soggetti e di tempo della violazione. Ne scaturiva che il procedimento di fronte alla Consob e le sanzioni da questa applicate rientravano nella materia penale ed in quanto tali soggette ai principi della CEDU, compreso quello del divieto del doppio giudizio. Tuttavia, è stato questo il caso con il quale i giudici della Corte europea, hanno fatto notare che il sistema legislativo italiano in materia di abusi di mercato, così come codificato nel TUF, potrebbe porre seri dubbi di coerenza rispetto a due fondamentali principi sanciti dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo: il diritto ad un equo processo (art. 6 della CEDU) ed il diritto a non essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto (art. 4 prot. 7 della CEDU). In merito a quest'ultimo principio anche un'altra sentenza, quella le cui parti sono state *Nykanen vs Finlandia del 27/11/2014*, è stata l'occasione per ribadire che lo stesso deve essere interpretato nel senso del divieto ad essere processati per una seconda infrazione che derivi dal medesimo fatto o da fatti identici; ciò impone che vi sia una pronuncia definitiva e la sua applicazione non riguarda solo il diritto a non essere puniti per due volte ma anche il diritto a non essere processati due volte. Anche la *sentenza Lucki Dev vs Svezia del 27/11/2014* chiarisce che la violazione dell'art. 4 prot. 7 della CEDU, dà origine all'*idem factum* quando la maggiorazione delle imposte per via della violazione fiscale (omesso versamento IVA) origina il procedimento penale nello stesso periodo e sulla base della stessa condotta illecita (evasione delle imposte). Infine, con la *sentenza Kiiveri vs Finlandia del 10/02/2015* è emerso che il concetto di procedimento penale debba essere sempre interpretato alla luce dei principi della Convenzione e che la maggiorazione di imposta dovuta, la cd. sovrattassa, prevista in caso di violazione tributaria non sia qualificabile a priori come "penale"; sarà necessario tener conto della natura della violazione e comprendere lo scopo della sanzione inflitta, se sia compensativa o abbia funzione di deterrente. Dalla considerazione dei meccanismi di attuazione delle sentenze della CEDU, emerge un quadro particolarmente complesso e la mancanza di regole in grado di vincolare direttamente gli Stati ad intervenire nella legislazione penale; resta tuttavia in capo ai giudici e al legislatore garantire il rispetto dei vincoli assunti da ciascun Stato con la firma della

⁷⁷ Ricorsi nn. 18640, 18647, 18663, 18668 e 18698/2010.

Convenzione. Sussiste, tuttavia, il rischio che, nell'immobilismo dei Legislatori, l'adeguamento alle istanze sovranazionali delle norme interne venga realizzato attraverso la giurisprudenza, con una crescente discrezionalità degli organi giudicanti⁷⁸ ed un depotenziamento progressivo del potere legislativo. Si attende a breve la pronuncia della CGUE, a riprova di tale stato delle cose; si auspica tuttavia che l'attuale sistema penale-tributario, sia presto ripensato alla luce di una maggiore certezza del diritto.

Domenico Chindemi

⁷⁸ Cass. sezione III penale, con la sent. 18927/2017, recente sentenza in cui è asserita la mancata violazione del "*ne bis in idem*" nel caso di bancarotta; viene punito il reato fallimentare, documentale e l'illecito fiscale, con doppia sanzione. Tale sentenza introduce il possibile concorso tra due delitti nonostante che il Legislatore con il D.Lgs 74/2000 avesse voluto evitare ciò con l'espressione "salvo il fatto non costituisce più grave reato"; riconfermando la possibile convivenza di procedimenti, senza violazione del principio *de quo*.