

Sul tema della giurisdizione tributaria

i.1. Quello della giurisdizione tributaria è, come noto, uno dei principali temi caldi presenti nel contesto processual-tributaristico italiano dagli ultimi vent'anni. Ciò, sia per le ripetute modifiche legislative susseguitesi sul punto che hanno, *de facto*, reso la giurisdizione tributaria una giurisdizione esclusiva per materia ma, almeno apparentemente, limitata per funzione in cui è la natura del prelievo a comandare sul riparto giurisdizionale. Sia, perché inscindibilmente legato al tema della giurisdizione tributaria sono ricollegati alteri ed ulteriori problemi a cascata di non poco momento, quali: il modo di intendere il processo tributario tra i due estremi da processo impugnatorio puro, a processo di accertamento; l'individuazione dei singoli atti impugnabili; i rapporti tra la giurisdizione tributaria e le altre giurisdizioni, civile e amministrativa.

Fatta questa generalissima premessa è noto come sia di tradizionale insegnamento che il processo tributario, o meglio, la giurisdizione tributaria sia regolata da due limiti: un limite esterno ed un limite interno. Quello esterno, regolante il rapporto con le altre giurisdizioni, fissato dall'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 ai sensi del quale: *"appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie..."* e quello interno, dettato dall'art. 19 D.Lgs.n. 546/1992, prevedente i singoli atti impugnabili.

i.2. Se questo è l'insegnamento istituzionale, deve tuttavia rilevarsi, salvo il maggior approfondimento che seguirà, per un verso, la registrata tendenza ad espandere il limite esterno anche oltre quello che si è definito il c.d. limite funzionale e, per altro verso, la rilettura anche oltre la chiave dell'estensiva dell'art. 19 cit. finendo per configurarlo, almeno nelle pronunce più recenti, non più come norma afferente la giurisdizione bensì la mera proponibilità della domanda.

i.3. Ciò posto il tema della giurisdizione, per i fini che qui interessano, è in realtà scindibile in due componenti distinte a seconda del punto di visuale prescelto:

- i. il primo, a monte, e quindi involgente il concetto stesso di giurisdizione nei sui limiti esterni; in particolare sono propri di questa prospettiva:
 - a) il rapporto tra giurisdizione amministrativa e giurisdizione tributaria;
 - b) il rapporto tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria per quel che concerne, specificatamente, la tutela esecutiva;
- ii. il secondo, a valle, in cui data per presupposta la geometria della giurisdizione tributaria *strictu sensu* intesa, si discute se un determinato rapporto possa essere sussunto in questa o meno. In particolare, in questa sede verranno approfonditi:
 - a) la tutelabilità, in via immediata ovvero differita, della lesione da illegittimo esercizio di poteri istruttori;
 - b) le controversie in tema di rapporti tra sostituto e sostituito.

1. Procedendo con ordine, il primo tema da affrontare è quello in punto di rapporti tra giurisdizione amministrativa e giurisdizione tributaria.

A tal riguardo, è preliminarmente necessario richiamare tre norme:

- i. da un lato, l'art. 7, co. 4, della L. n. 212/2000, ai sensi del quale: *"La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrono i presupposti"*;

- ii. dall'altro lato, l'art. 2, co. 3, del D.Lgs. n. 546/1992, ai sensi del quale: *"il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione..."*;
- iii. infine, l'art. 7, co. 5, D.Lgs. n. 546/1992 ai sensi del quale il giudice tributario può verificare la legittimità di regolamenti o atti amministrativi generali rilevanti ai fini della decisione e, se ritiene, può disapplicarli senza che sia necessaria una pregiudiziale amministrativa e purché la loro legittimità non sia stata affermata dal giudice amministrativo con autorità di giudicato.

1.1. Dalla lettura combinata delle norme poc'anzi citate con l'art. 2, co.1, D.Lgs. n. 546/1992 la giurisprudenza (**Cass. SS.UU. nn. 6265/2006; 20318/2006; 1616/2007; 7665/2016; 11377/2016**) è ferma nel trarne le seguenti conseguenze:

- i. il riparto giurisdizionale non si fonda sull'individuazione della posizione, di interesse legittimo ovvero di diritto soggettivo, vantata dal contribuente. Ciò, per almeno due ordini di ragioni:
 - a) l'art. 103 Cost. se da un lato individua il giudice amministrativo quale organo naturalmente preposto alla cura degli interessi legittimi, allo stesso tempo non ne professa l'esclusività. Sicché è ben possibile che, in determinate circostanze, la legge affidi al giudice tributario la cognizione su siffatte posizioni;
 - b) la giurisdizione tributaria, soprattutto ad esito delle modifiche del 2001 apportate all'art. 2 D.Lgs. 546/1992, è divenuta a tutti gli effetti una giurisdizione esclusiva in cui è la natura del rapporto, tributario o meno, a comandare sulla giurisdizione a prescindere dalla qualificazione astratta della posizione fatta valere in giudizio;
- ii. il vero criterio discretivo nelle situazioni dubbie deve essere individuato nella portata, generale o individuale, dell'atto impugnato. Così, nel caso in cui l'atto abbia portata generale e, quindi, non abbia una carica lesiva immediata e diretta (quali, ad esempio, le tariffe d'estimo; le delibere degli enti locali in materia di istituzione e disciplina dei relativi tributi; i decreti ministeriali sugli indicatori ISTAT valevoli per l'accertamento sintetico; ecc.), sarà competente il giudice amministrativo. Al contrario, nel caso in cui l'atto in questione abbia una portata tale da incidere singolarmente sulla posizione del contribuente e beninteso, rechi in sé una definita e ben individuata pretesa tributaria, si dovrà ricorrere al giudice tributario;
- iii. resta inteso che il giudice tributario ha il potere di disapplicare gli atti a contenuto generale che ritenga illegittimi senza necessità, quindi, di una pregiudiziale amministrativa in senso tecnico sino a che, sulla legittimità dello stesso atto, non si sia formato un giudicato in sede amministrativa;
- iv. purtuttavia, il giudice tributario conserva sempre il potere di sospendere il giudizio pendente innanzi a sé in attesa della definizione del giudizio amministrativo.

2. Venendo ora al tema del rapporto tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria per quel che concerne, specificatamente, la tutela esecutiva, la questione si fa sensibilmente più complicata.

Da un punto di vista di diritto positivo, tre sono le norme che è necessario richiamare:

- i. il secondo capoverso dell'art. 2, co. 1, D.Lgs. n. 546/1992, ai sensi del quale: *“restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento...”*;
- ii. l'art. 49, co. 2 del d.P.R. n. 602/1973, il quale fissa il principio per il quale all'esecuzione forzata tributaria si applichino le norme ordinarie, fatte salve espresse deroghe;
- iii. l'art. 57 del d.P.R. n. 602/1973, avente funzione derogatoria rispetto al principio sopra descritto in virtù del quale si prevede che in ambito tributario non siano ammesse le opposizioni all'esecuzione di cui all'art. 615 c.p.c., fatta eccezione che per quelle aventi ad oggetto la pignorabilità dei beni, né le opposizioni agli atti esecutivi di cui all'art. 617 c.p.c. allorché aventi ad oggetto la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo.

2.1. Proprio nel tentativo di rendere una lettura sistematica delle norme sopra citate si sono sviluppati i maggiori contrasti giurisprudenziali.

Il problema si pone laddove la sequenza procedimentale necessaria affinché il diritto di credito venga legittimamente opposto non venga rispettata. Ed infatti il contribuente, per un verso, non potrebbe ricorrere dinanzi alle Commissioni per via del combinato disposto degli artt. 2 e 19 del D.Lgs. n. 546/1992 e, allo stesso tempo, non potrebbe ricorrere dinanzi al giudice ordinario per via dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Nel comune intento di individuare comunque un margine di tutela e, quindi, nel tentativo di leggere l'art. 57 quale norma afferente alla giurisdizione e non già all'improponibilità assoluta della domanda, si registra un contrasto giurisprudenziale:

1. in base ad un primo orientamento (**Cass., SS.UU. n. 14667/2011; Cass. n. 24915/2016**) l'opposizione agli atti esecutivi promossa dal contribuente il quale lamenti l'illegittimità dell'ordine procedimentale, si dovrebbe risolvere nel senso che la competenza è sempre del giudice tributario data l'esclusività della giurisdizione per la materia tributaria;
2. secondo altro e differente orientamento (**Cass., SS.UU. nn. 21690/2016; 8618/2015; Cass., nn. 9246/2015, 24235/2015**), la sopramenzionata opposizione andrebbe proposta dinanzi al giudice ordinario, in forza del limite funzionale disposto dallo stesso art. 2 D.Lgs. n. 546/1992 il quale fissa proprio nell'esecuzione forzata il limite della giurisdizione tributaria;
3. in ultimo, deve essere rilevato come sul punto siano intervenute le Sezioni Unite (**SS.UU. n. 13913/2017; 13916/2017**) le quali hanno enunciato, in un'ottica di valorizzazione del *petitum sostanziale*, i seguenti principi:
 - i. deve essere dato per pacifico che l'art. 57 del d.P.R. 602/1973 sia norma afferente al riparto giurisdizionale e non, invece, norma implicante una preclusione assoluta di tutela;
 - ii. lungo questa direttrice, quindi, la funzione della norma sarebbe quella di individuare, seppur in negativo, il giudice competente a conoscere delle relative controversie. Sicché la disposizione andrebbe interpretata nel senso che *“comporta solo il divieto di proporre dette opposizioni davanti al giudice ordinario, senza che ciò impedisca di proporre la questione al giudice tributario...”*.

3. Posto quanto sopra, e venendo a trattare dei temi che ad inizio lavoro si è definiti “a valle”, il primo profilo da affrontare è quello relativo al riparto giurisdizionale nel caso in cui venga lamentata l’illegittimità degli atti istruttori posti in essere dall’amministrazione finanziaria.

E’ bene premettere come sul punto non sia rinvenibile un vero e proprio contrasto giurisprudenziale, quanto e piuttosto, a seconda delle interpretazioni che si vogliano dare a talune pronunce, un non perfetto allineamento tra le stesse.

3.1. Ed infatti, la giurisprudenza è ferma nel ritenere che non sia censurabile, dinanzi al giudice tributario ed in via immediata, l’illegittimità dell’attività istruttoria (**Cass. SS.UU. n. 6315/2009; SS.UU. n. 11082/2010; SS.UU. 8587/2016**).

Più in particolare, secondo ridetto orientamento è necessario effettuare una distinzione a monte:

- i. tra il caso in cui alla illegittimità dell’istruttoria non segua l’emissione di un avviso di accertamento ovvero i termini per l’impugnazione di quest’ultimo siano ormai scaduti;
- ii. dal caso in cui alla istruttoria illegittima sia seguita l’emanazione di un avviso di accertamento e, ancora, questo sia stato impugnato per tempo.

3.1.1. Difatti, nel primo caso, secondo la giurisprudenza non vi sarebbe modo di individuare uno spazio onde professare la giurisdizione del giudice tributario in quanto mancherebbe, giusta la natura formalmente impugnatoria del giudizio, un atto che consenta l’accesso alla tutela. Di talché, sostiene la giurisprudenza, il contribuente dovrà dolersi della lesione dei suoi diritti solo ed esclusivamente dinanzi al giudice ordinario.

3.1.2. Viceversa, nel secondo caso, l’illegittimità dell’istruttoria potrà certamente essere fatta valere secondo il noto schema dell’illegittimità derivata. In questo senso, essendo l’attività dell’amministrazione finanziaria un’attività procedimentalizzata, l’illegittimità di un atto presupposto (quali sono anche quelli compiuti nella fase istruttoria) non potrà che riverberarsi sulla stessa legittimità dell’atto conseguente.

3.1.3. Entro questo schema, la giurisprudenza si è mostrata ampia nel riconoscere l’impugnabilità (*rectius* la sanzionabilità dell’avviso di accertamento per illegittimità) di qualunque atto che sia prodromico all’emissione dell’accertamento medesimo.

Così, a titolo esemplificativo, è stata ritenuta la sindacabilità:

- i. dei provvedimenti emessi dal Procuratore della Repubblica ex art. 33, d.P.R. n. 600/1973 e art. 52, co. 2, d.P.R. n. 633/1972 (**Cass. nn. 20253/2005; 19837/2005; 19690/2004; 15230/2001; 8344/2001**);
- ii. del preventivo invito al pagamento ex art. 60, co. 6, d.P.R. n. 633/1972 (**Cass. nn. 8859/2006; 10179/2008**);
- iii. dell’invito ex art. 51, co. 2, n. 2, d.P.R. n. 633/1972, per fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari (**Cass. n. 6232/2003**);

La giustificazione costituzionale, soprattutto nell’ottica degli articoli 24 e 113 Cost., viene fornita rammentando che i ridetti articoli “*non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano le esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia, sempre che il legislatore osservi il limite imposto dall’esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa*”.

3.2. Ciò posto, il non perfetto allineamento emerge allorquando si decida di valorizzare in termini differenti taluni incisi presenti nella sopracitata giurisprudenza.

Ed infatti, proprio muovendo dalla giustificazione costituzionale poco sopra riportata, la Corte ha poi sempre evidenziato come, nei giudizi di volta in volta esaminati, *“non [fossero] state dedotte difficoltà della “tutela giurisdizionale” relativa agli atti qui impugnati [gli ordini di verifica ndr.] quali conseguenti al differimento di quella tutela al momento della emissione dell’atto di imposizione fiscale”*. Per ciò che, ragionando *a contrario*, sembrerebbe doversi intendere che, nella misura in cui simili difficoltà venissero allegare e provate, si potrebbe aprire uno spazio per la tutela immediata dinanzi al giudice tributario anche di siffatte posizioni.

4. Giungendo, infine, a trattare del tema della sostituzione, sono due le ipotesi che vengono in discussione:

1. le controversie in cui è il sostituto ad agire per contestare l’an ed il *quantum* della ritenuta subita dal sostituto;
2. le controversie in cui è il sostituto che agisce in giudizio per esercitare la rivalsa successiva; Tanto con riferimento alla prima, quanto alla seconda, è rinvenibile un acceso contrasto giurisprudenziale.

4.1. In particolare, quanto alla prima ipotesi, si registrano due orientamenti.

4.1.1. Secondo un primo orientamento, il giudice munito di giurisdizione sarebbe solo ed esclusivamente il giudice ordinario in quanto il rapporto di rivalsa avrebbe mera natura privatistica.

Simmetricamente, essendo l’oggetto della controversia il solo rapporto che ha generato il credito assoggettato a ritenuta, non potrebbe essere in alcun modo professato un litisconsorzio necessario con l’Amministrazione in quanto del tutto estranea al rapporto di provvista (**Cass. SS.UU. nn. 2249/1983; 2289/1983; 7533/1986; 5344/1987; 15031/2009; 15032/2009; 19289/2012; 2133/2013**).

4.1.2. Secondo altro e differente orientamento, le liti instaurate tra il sostituto ed il sostituto avrebbero il carattere della pregiudizialità di stretta competenza del giudice tributario da decidersi, nel litisconsorzio necessario di tutte le parti coinvolte e, quindi, coinvolgendo nel giudizio obbligatoriamente anche l’Amministrazione (**Cass. SS.UU. nn. 1220/1988; 1121/1991; 1645/1991; 2304/1991; 10685/1993; 15047/2009**).

4.2. Per quanto invece concerne la seconda ipotesi, anche in questo caso sono registrabili due orientamenti contrastanti.

4.2.1. Maggiormente nel dettaglio, secondo un primo orientamento, il solo giudice competente a conoscere della relativa domanda sarebbe il giudice ordinario.

A tale conclusione si dovrebbe giungere – argomenta la giurisprudenza – valorizzando, per un verso, la circostanza che nel processo tributario sono precluse le domande di mero accertamento data la struttura formalmente impugnatoria dello stesso e, per altro verso, quella per la quale difetterebbe anche un mezzo per introdurre l’azione di rivalsa del sostituto avanti alla Commissione tributaria non sussistendo alcun atto impugnabile (**Cass. SS.UU. nn. 4120/1988; 7706/1993; 9074/2003; 3343/2004; 14309/2013**).

4.2.1. Secondo l'opposto orientamento, invece, la giurisdizione anche per siffatte controversie apparterrebbe al giudice tributario.

Ed infatti, l'indagine sulla legittimità della ritenuta non integrerebbe una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporterebbe una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale dovrebbe quindi essere definita con effetti di giudicato sostanziale e dal giudice la cui relativa cognizione spetti per ragione di materia, in un litisconsorzio necessario fra tutte le parti coinvolte.

Sempre secondo tale orientamento, peraltro, la mancanza di un atto impugnabile non precluderebbe in alcun modo l'accesso ciò in quanto sia il sostituto che il sostituito sarebbero legittimati a chiedere all'Amministrazione il rimborso delle somme versate a tale titolo e, quindi, impugnare il relativo provvedimento di rifiuto (**Cass. SS.UU. nn. 23019/2005; 22266/2007; 22272/2007**).