

Giurisprudenza

Un'occasione per meditare sui limiti interni ed esterni alla giurisdizione delle Commissioni tributarie e sull'autotutela (2)

17 Novembre 2005

I limiti interni e le parti processuali, i limiti interni e gli atti impugnabili Il potere di autotutela: cenni alle (poche) certezze e ai (tanti) dubbi della disciplina legislativa

Thumbnail **I limiti interni e le parti processuali: la contestata sopravvivenza dell'articolo 10 e i difetti di coordinamento normativo**

Image not found or type unknown

Nonostante la riforma del 2001 sia stata salutata con enorme favore da parte di chi già da tempo auspicava la creazione di una giurisdizione unica, autonoma, definita per materia, la circostanza che la legge 448 del 2001 abbia inciso solamente sui limiti esterni ha lasciato, sul fronte dei limiti interni, molteplici problemi irrisolti.

Alla eliminazione della giurisdizione del giudice ordinario in materia di imposte e tasse e alla conseguente devoluzione di tutte le controversie tributarie ai giudici speciali, non è seguito alcun intervento normativo avente a oggetto gli articoli 10 e 19 del Dlgs 546 del 1992, disciplinanti i cosiddetti limiti "interni" relativi, rispettivamente, alla individuazione delle parti processuali e alla elencazione degli atti suscettibili di impugnazione. I predetti articoli, infatti, indubbiamente si correlano alla precedente formulazione dell'articolo 2; il difetto di coordinamento legislativo, nell'esperienza applicativa, ha rischiato di "chiudere" i confini di una giurisdizione "aperta", sveltendo, in tal modo, l'apertura voluta dal legislatore; da qui, il costante sforzo della giurisprudenza di porvi rimedio.

Sul fronte soggettivo, il limite, ai sensi dell'articolo 10, è rappresentato dalla necessità che la controversia instaurata davanti alla Commissione tributaria abbia quale parte processuale *"l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di*

servizio, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso".

La formulazione letterale della citata norma, già in prima battuta, rivela dei problemi applicativi; in particolare, risente di un difetto di coordinamento della disciplina del contenzioso tributario rispetto alle modifiche intervenute nell'organizzazione della struttura amministrativa dell'ex ministero delle Finanze (legge delega 15 marzo 1997, n. 57). A fronte, infatti, dei complessi cambiamenti che hanno portato alla creazione delle Agenzie fiscali e al trasferimento di funzioni Ministero/Agenzia, il legislatore non è intervenuto su alcuna delle disposizioni del Dlgs 546 del 1992 che riconoscono la legittimazione processuale in capo alla parte pubblica. Cosicché, agli operatori già è stato richiesto uno sforzo interpretativo per superare il dato letterale dell'articolo 10, proponendone una lettura "integrata" ai sensi del Dlgs 300 del 1999 che attribuisca ai neonati uffici locali dell'Agenzia la legittimazione processuale attiva e passiva prima spettante agli uffici periferici del Ministero.

La necessità di un intervento normativo *ad hoc* sull'articolo 10 si è resa ancora più evidente dopo la riformulazione dell'articolo 2 da parte della legge 448 del 2001. Man mano, infatti, che nuovi tributi sono stati attratti nell'orbita della giurisdizione tributaria, è diventata più pressante l'esigenza di ampliare la legittimazione processuale, estendendola espressamente nei confronti di tutti i soggetti che, pur non potendosi qualificare uffici finanziari in senso lato, sono titolari della pretesa tributaria oggetto di contestazione.

Il problema si pone, in termini generali, per molteplici entrate, la cui natura tributaria è oggi più o meno pacificamente riconosciuta (con conseguente devoluzione alla cognizione delle Commissioni tributarie ai sensi della norma generale sulla giurisdizione), che vengono gestite da soggetti diversi dai "tradizionali" titolari della pretesa impositiva.

Si pensi, ad esempio, ai contributi versati ai consorzi di bonifica, o ai diritti dovuti alle Camere di commercio da parte delle imprese, o ancora alle tasse universitarie, insomma a tutti quei tributi dovuti a soggetti non riconducibili, in via interpretativa, a quelli indicati dall'articolo 10.

Da ciò l'esigenza, in attesa di un intervento legislativo, di interpretare "evolutive" l'articolo 10 del decreto 546; diversamente, infatti, il riconoscimento della giurisdizione tributaria a opera della Corte di cassazione, per questi tributi, si risolverebbe in una mera affermazione di principio, che non avrebbe riscontro nella concreta attuazione della competenza giurisdizione piena delle Commissioni.

In ogni caso, al di là dei problemi di coordinamento dell'articolo 10 con le norme sopravvenute in tema di riorganizzazione del Ministero e di giurisdizione, l'analisi delle sentenze della Cassazione dimostra una certa disomogeneità nell'applicazione del limite soggettivo di cui all'articolo 10. La

norma, interpretata in senso rigoroso, escluderebbe, infatti, ogni competenza delle Commissioni in ordine alle cosiddette liti "tra privati", quand'anche connesse all'attuazione di un rapporto di natura tributaria.

La Corte di cassazione, infatti, ha negato la giurisdizione del giudice tributario con riferimento alle controversie insorte tra cedente e cessionario/consumatore finale, in materia di imposta sul valore aggiunto. Al di là della discussa configurazione teorica dell'addebito dell'imposta al cessionario/consumatore finale (se, cioè, si tratti di una forma di rivalsa o una traslazione), oltre alla considerazione che non è parte della controversia l'Amministrazione, assume valore pregnante la considerazione che il rapporto cedente/consumatore finale abbia natura privatistica, non essendo il cessionario soggetto passivo d'imposta. In questo caso, infatti, pur contestandosi la misura dell'imposta addebitata dal cedente al consumatore finale, detto accertamento ha carattere meramente incidentale, per cui la relativa controversia non rientra, *ratione materiae*, tra quelle devolute, anche dopo la legge 448 del 2001, alle Commissioni tributarie.

Diversamente, la Cassazione ha ricostruito il tema delle controversie sorte tra sostituto e sostituito, in tema di legittimità delle ritenute operate dal primo sui redditi del secondo, attribuendole pacificamente al giudice tributario.

Qui, infatti, l'effetto preclusivo del limite soggettivo sembra attenuarsi innanzi alla forza attrattiva che la "materia tributaria" eserciterebbe. Fin dalla sentenza 2151 del 1° marzo 1988, infatti, la Corte di cassazione ha riconosciuto la giurisdizione tributaria *"atteso che l'indagine su detta legittimità (ossia sulla legittimità della ritenuta operata, n.d.a.) non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporta una causa di natura tributaria, avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui spetta la relativa cognizione ratione materiae"* (Cassazione, n. 789/1989; Cassazione n. 2803/1993; Cassazione n. 4223/1996; Cassazione n. 11891/1998).

L'affermazione della giurisdizione tributaria nella materia in esame offre all'analisi che si sta conducendo un contributo essenziale. Né, in senso inverso, vale la circostanza per cui la controversia tra sostituto e sostituito deve essere definita in litisconsorzio necessario con l'Amministrazione finanziaria (il che implica il rispetto dell'articolo 10). Al riguardo, la Corte di cassazione ha più volte chiarito che l'originaria instaurazione della controversia solo tra i due soggetti privati obbliga il giudice a disporre l'integrazione del contraddittorio, ma non "vale" a spostare la competenza dalle Commissioni tributarie al giudice ordinario (come precisato anche dalle sentenze prima richiamate).

I limiti interni e gli atti impugnabili: l'interpretazione teleologica dell'articolo 19

nell'applicazione giurisprudenziale

Come premesso, l'ultimo limite alla giurisdizione tributaria è quello che attiene all'individuazione degli atti "impugnabili", oggetto cioè di ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie.

Il tema investe, in prima battuta, la questione, ancora discussa, della configurabilità del contenzioso tributario e del suo oggetto; in particolare, da tempo si discute sulla sua assimilabilità al modello del processo civile o piuttosto a quello del processo amministrativo.

Il processo tributario, ad avviso della migliore dottrina, si configura, in termini generali, quale processo di impugnazione-merito; se da un lato esso si instaura (come il processo amministrativo) con il "ricorso", attraverso, cioè, l'impugnazione di un atto, dall'altro non ha a oggetto il solo atto, in quanto la cognizione del giudice investe l'intero rapporto sottostante. In altri termini, il giudice deve accertare la correttezza della pretesa che nell'atto si esprime, non solo sotto il profilo della legittimità formale, ma anche nel merito.

L'atto amministrativo impugnato, in ogni caso, rappresenta, se non l'oggetto del processo tributario, certamente il veicolo di accesso al giudice tributario. Il legislatore ha creato, infatti, per il processo tributario, un sistema "chiuso", fondato sulla impugnazione non di atti genericamente lesivi della sfera giuridica del destinatario, ma esaustivamente (o quasi) predeterminati. La sussistenza di un atto impugnabile ex articolo 19 costituisce, quindi, un presupposto processuale indefettibile.

L'elencazione degli atti impugnabili da parte dell'articolo 19 del Dlgs 546 del 1992 (e, prima, dell'articolo 16 del Dpr 636 del 1972) è sempre stata ritenuta tassativa, e tale considerazione, con le opportune precisazioni, vale in sostanza ancora oggi.

La vera evoluzione, dottrinarie e giurisprudenziale, riguarda piuttosto il modo di intendere la predetta tassatività, se cioè in senso rigorosamente letterale o, in modo più ampio, alla luce di un'interpretazione teleologica.

Da una lettura rigorosa della norma ha preso le distanze la stessa Corte costituzionale con la storica sentenza 6 dicembre 1985, n. 313; chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell'articolo 16 del Dpr 636 del 1972, nella parte in cui non includeva, tra gli atti impugnabili, il diniego di condono (mancanza successivamente sanata in via normativa), la Corte ha precisato che la sindacabilità di un atto dinanzi al giudice tributario non dipende dalla sua inclusione nell'articolo 19 sulla base del *nomen juris*, bensì dalla funzione assolta e dagli effetti prodotti.

In questo senso, secondo la lettura della Corte, non si può negare tutela dinanzi alle Commissioni tributarie contro un atto che, ancorché non ricompreso nominativamente nell'elencazione legislativa, abbia le finalità o gli effetti tipici (accertamento della sussistenza e/o dell'entità del debito tributario) degli atti indicati dalla legge.

Più che porsi su di un piano formale e letterale, l'interpretazione dell'articolo 19 si gioca, quindi, sul piano teleologico, avuto riguardo, cioè, a elementi non sempre agevolmente individuabili, quali la struttura, la finalità e gli effetti che l'atto è destinato a produrre.

Applicando il criterio dell'interpretazione teleologico/funzionale, è stata riconosciuta, ad esempio, l'impugnabilità del provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione (proprio in base alla sua funzione sostanzialmente impositiva; Cassazione 1° ottobre 1998, n. 185), della fattura con cui l'ente gestore del servizio raccolta rifiuti richiede quanto dovuto a titolo di Tariffa d'igiene ambientale (Ctp Venezia 23 febbraio 2004, n. 5), del provvedimento con il quale l'Agenzia delle Entrate procede al recupero del credito di imposta per investimenti in aree svantaggiate, assimilato funzionalmente al provvedimento di diniego/revoca di agevolazioni (Ctp Palermo 26 maggio 2005, n. 91).

Un ultimo elemento di valutazione si impone a questo punto; ancora una volta, si tratta di analizzare gli effetti dell'estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie, ad opera della legge 448 del 2001 che, ad avviso di taluno, rende non più solo opportuna, ma addirittura necessaria, un'interpretazione adeguatrice della disciplina degli atti impugnabili.

L'affermazione è in parte vera, ma merita qualche ulteriore approfondimento.

L'articolo 19, in sede di riforma del contenzioso tributario, fu scritto, sulla scia delle disposizioni del vecchio articolo 16 del Dpr 25 ottobre 1972, n. 636, pensando ai tributi devoluti in origine alla competenza delle Commissioni tributarie (ex articolo 2), in modo da individuare, per ciascuno di essi, il relativo atto da impugnare. E' evidente, quindi, che per alcuni dei "nuovi" tributi manca, oggi, il corrispondente atto impositivo.

La lacuna, tuttavia, trova facile soluzione nella consolidata lettura in chiave finalistico/funzionale della norma da parte della giurisprudenza nella misura in cui l'atto, indipendentemente dal suo *nomen*, abbia funzione o effetti, in senso lato, "impositivi".

Se questo è vero, tuttavia, anche un'interpretazione estensiva (o evolutiva che dir si voglia) incontra dei limiti ben precisi, da individuarsi nella struttura di base del contenzioso tributario.

L'ampliamento della giurisdizione a tutte le controversie "tributarie" non ha comportato automaticamente il superamento degli altri limiti fissati dal legislatore, in assenza di un intervento *ad hoc* in proposito.

La Corte di cassazione, per conciliare le modifiche della legge 448 con la sopravvivenza del limite dell'articolo 19, ha fatto ricorso alla teoria del "difetto del presupposto processuale" quale causa di inammissibilità del ricorso, separando (implicitamente) i limiti esterni dai limiti interni, immaginando che i primi operano sulla giurisdizione (ormai "piena") e i secondi sulle condizioni di

proponibilità del ricorso.

In realtà, al di là della collocazione che si preferisce dare ai limiti interni (se cioè incidenti sulla giurisdizione oppure sulle condizioni di ammissibilità del ricorso), ciò che conta è il risultato. Operando solo sui limiti esterni, il legislatore ha voluto tracciare una linea di confine con le altre giurisdizioni (con quella del giudice ordinario, in particolare) creando, in questo modo, la giurisdizione speciale unica, ma non ha, per questo solo motivo, eliminato i paletti "interni". Qualsiasi interpretazione estensiva, di cui pure questi ultimi sono suscettibili, non può risolversi pertanto in una loro tacita abrogazione.

Ed è qui che si arriva al *punctum dolens* della questione, in quanto, al di là degli entusiasmi della "giurisdizione unica", il mancato coordinamento delle norme ha dei costi notevoli.

Il prezzo più alto è quello che, fino a una recente pronuncia della Cassazione, ha scontato il provvedimento di autotutela parziale per il quale, in realtà, si intrecciano tanti e diversi piani, da quello della impugnabilità stessa del provvedimento, in funzione della posizione giuridica vantata dal contribuente, a quello della individuazione del giudice (eventualmente) competente a conoscere della relativa controversia.

Il potere di autotutela: cenni alle (poche) certezze e ai (tanti) dubbi della disciplina legislativa

Benché non difficilmente definibile quale "potestà dell'amministrazione di farsi giustizia da sé, provvedendo a risolvere tutti i conflitti attuali o potenziali che insorgono sui propri atti o sulle proprie pretese", l'autotutela rappresenta ancora oggi uno dei più ardui terreni di studio, sia per le innumerevoli difficoltà applicative, sia per tutte le implicazioni di teoria generale che l'analisi dell'istituto comporta.

Nata come prerogativa propria dell'Amministrazione, finalizzata al corretto esercizio dei poteri in senso costituzionalmente orientato, la scelta di disciplinare il potere dell'Amministrazione finanziaria, in via normativa con il Dpr 287 del 1992 prima e con la legge 656 del 1994 e il decreto 37 del 1997 poi, ha consentito di superare le obiezioni tradizionali all'esercizio di analogo potere da parte dell'Amministrazione finanziaria; oltre a dubitare che l'autotutela potesse trovare spazio nell'ambito di attività vincolate (quali sono tipicamente le attività del fisco), si discuteva se fosse conforme ai principi costituzionali l'autotutela *in peius*, consistente nell'annullamento *ex sé* dell'atto illegittimo, specie nei casi di mancata impugnazione di quest'ultimo da parte del contribuente.

Al riguardo, la codificazione del potere, l'affermarsi del modello dell'Amministrazione efficiente e

imparziale, l'introduzione di un rapporto meno conflittuale e più dialettico tra fisco e contribuenti hanno portato al superamento di una visione restrittiva e sfiduciata dell'istituto. Del resto, la previsione di una disciplina procedimentale chiara (che regola, cioè, le modalità di instaurazione del riesame, d'ufficio, su istanza di parte e, da ultimo, su istanza del Garante del contribuente) e l'introduzione di ben definiti limiti all'avvio del procedimento di secondo grado (il passaggio in giudicato della sentenza che si pronuncia sull'atto) hanno dato all'istituto una connotazione generale.

E' innegabile, tuttavia, che i problemi teorici e applicativi hanno di gran lunga superato i chiarimenti offerti in via legislativa.

Sintetizzare tutte le implicazioni di fondo dell'istituto in questa sede è impossibile, dai dubbi sull'assimilabilità dell'autotutela tributaria a quella amministrativa, alla individuazione della posizione giuridica del destinatario, dalla individuazione dell'interesse tutelato dall'Amministrazione alla natura, discrezionale o vincolata, del relativo potere. Si tratta, tuttavia, di profili così intimamente connessi con quello oggetto della nostra analisi che un cenno breve agli stessi sarà inevitabile.

Il filo conduttore è, come premesso, un altro ed è unico; la questione, oggi così controversa e così ricca di contributi, della possibilità per il contribuente di difendersi in sede giurisdizionale contro il provvedimento di diniego di autotutela.

Il problema è duplice, il "se" difendersi (o il "quando" difendersi) e il "dove", ed è questo esatto ordine di esposizione che ci si aspetterebbe di trovare in una qualsiasi razionale trattazione.

Qui, invece, parleremo, confondendo le carte e cercando, infine, di ricomporle, prima del dove e poi del se, seguendo l'iter che la Cassazione ha percorso nella richiamata sentenza 16776 del 2005.

E' chiaro quindi che la sentenza, più che fornire un contributo allo studio della autotutela e delle posizioni giuridiche soggettive che, a fronte di questa, possono essere tutelate, assume un valore pregnante sul piano dell'evoluzione della giurisdizione delle Commissioni tributarie.

2 - continua. La prima parte è stata pubblicata martedì 15; la terza su FISCOoggi di lunedì 21

di

Annalisa Cazzato

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/unoccasione-meditare-sui-limiti-interni-ed-esterni-alla>