

SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Ordinanza 20 maggio - 5 giugno 2008, n. 14831

(Presidente Carbone – Relatore Botta)

Svolgimento del processo

La controversia riguarda l'impugnazione innanzi al giudice tributario di un preavviso di fermo di beni mobili registrati ai sensi dell'art. 86, D.P.R, n. 602 del 1973 notificato al contribuente dal concessionario per la riscossione in relazione ad una cartella esattoriale per il pagamento della somma di € 46.287,73. La Commissione adita rigettava l'istanza di sospensiva del fermo per difetto di giurisdizione e il contribuente ha proposto ricorso per regolamento preventivo di giurisdizione, a seguito del quale il giudice tributario ha sospeso il processo. Gli intimati INPS e Montepaschi Serit Sicilia non si sono costituiti né nel giudizio innanzi alla Commissione Tributaria, né nel giudizio innanzi a questa Corte.

Motivazione

1. Il ricorso chiede alle Sezioni Unite di dichiarare la giurisdizione del giudice tributario nella fattispecie cui è interessata la controversia sulla base della disposizione di cui all'art. 35, comma 26-quinquies, D.L. n. 248 del 2006, convertito con modificazioni con L. n. 296 del 2006, con la quale all'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992, che enumera gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, è stata aggiunta una lettera e-ter del seguente tenore: «il ricorso può essere proposto avverso ***** il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni».

1.1. Nonostante la chiarezza del dato normativo non sembrerebbe lasciare dubbi su una soluzione positiva, la questione pone, in realtà, un duplice

problema: quello del coordinamento della richiamata disposizione introdotta nell'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992, con la norma espressa dall'art. 2 del medesimo decreto che fissa i limiti della giurisdizione tributaria, e quello della circoscrivibilità della competenza del giudice tributario a conoscere delle sole controversie concernenti il fermo di beni mobili registrati relativo alla riscossione di tributi.

2. Il primo problema si pone in quanto l'art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 esclude dalla giurisdizione tributaria «le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto». E il fermo di beni mobili registrati è atto successivo alla notifica della cartella o dell'avviso di mora e trova la propria disciplina nel titolo II del D.P.R. n. 602 del 1973 dedicato alla riscossione coattiva dei crediti (e specificamente nel Capo III di tale titolo).

2.1. Sulla base di quanto disposto dall'art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992, queste Sezioni Unite, anteriormente alla surricordata modifica dell'art. 19 del medesimo decreto, avevano ritenuto che in ordine al fermo di beni mobili registrati disciplinato dall'art. 86, D.P.R. n. 602 del 1973, sussistesse la giurisdizione del giudice ordinario in quanto il fermo «è preordinato all'espropriazione forzata, atteso che il rimedio, regolato da norme collocate nel titolo II sulla riscossione coattiva delle imposte, si inserisce nel processo di espropriazione forzata esattoriale quale mezzo di realizzazione del credito» (Cass. S.U. ord. nn. 2053 e 14701 del 2006). Questa esegesi non può oggi essere mantenuta di fronte alla chiara volontà del legislatore di escludere il fermo di beni mobili registrati dalla sfera tipica dell'espropriazione forzata, rafforzando l'idea, da alcuni sostenuta, che l'adozione dell'atto in questione si riferisca ad una procedura alternativa

all'esecuzione forzata vera e propria, che nel D.P.R. n. 602 del 1973 trova la propria tipizzante disciplina nel capo II del titolo II (mentre la disciplina del fermo di beni mobili registrati, non a caso, sarebbe dettata nel capo III, del medesimo titolo). In siffatta prospettiva è piuttosto evidente che la modifica introdotta all'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992, collocando il fermo tra gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, abbia di riflesso determinato una modifica dell'art. 2 del medesimo decreto, in particolare del secondo periodo del primo comma di detta norma nella parte in cui esclude dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento. Ciò indica ancora una volta di più che la individuazione dell'area della giurisdizione tributaria, e dei relativi limiti, può essere compiuta solo mediante una lettura integrata degli artt. 2 e 19, D.Lgs. n. 546 del 1992 e rende testimonianza di una chiara volontà legislativa di generalizzare la giurisdizione tributaria, lasciando alla giurisdizione ordinaria solo la sfera residuale dell'espropriazione forzata vera e propria la cui disciplina ha movenze simili a quella contenuta nel codice di rito e rispetto alla quale possono ben essere funzionali gli strumenti giurisdizionali di tutela del debitore garantiti dal medesimo codice.

3. La necessità di una lettura integrata degli artt. 2 e 19, D.Lgs. n. 546 del 1992 agevola la soluzione del secondo problema: quello, cioè, se il giudice tributario debba limitarsi a conoscere delle sole controversie concernenti il fermo disposto in relazione a crediti tributari, escludendosi quelle controversie che riguardino il fermo adottato per crediti da sanzioni amministrative, in particolare quelle regolate dal codice della strada, rispetto alle quali è previsto l'utilizzo delle procedure di riscossione delle imposte a mezzo ruoli esattoriali.

Infatti, la modifica introdotta all'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992, di cui si discute in questa sede, non ha apportato, come sua conseguenza, una

corrispondente modifica del primo periodo del comma 1 dell'art. 2 del medesimo decreto, a norma del quale la giurisdizione tributaria resta ancorata, come alla sua base legittimante, alle controversie concernenti tributi, sia pure di ogni genere e specie, comunque denominati.

3.1. Ciò non può non significare che le controversie relative al fermo di beni mobili registrati che possono essere conosciute dal giudice tributario siano solo quelle concernenti crediti da tributi. E' questa, peraltro, la sola lettura della norma che si presenti come costituzionalmente orientata, in particolare alla luce delle recentissime sentenze del giudice delle leggi nn. 64 e 130 del 2008, secondo le quali «la giurisdizione del giudice tributario, in base all'art. 102, secondo comma della Costituzione, deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto: pertanto, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria - sia che derivi direttamente da un'espressa disposizione legislativa ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di "tributaria" data dal legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia - comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali». Con la prima di tali sentenze è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo, in riferimento all'art. 102, secondo comma, Cost., l'art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 3-bis , comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 -nella parte in cui stabilisce che «appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni». Con la seconda delle predette sentenze è stato, invece, dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui attribuisce alla

giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

3.2. Quest'ultima sentenza è particolarmente rilevante rispetto al caso qui in discussione proprio perché relativa ad una fattispecie nella quale la formula adottata dal legislatore sembra in qualche modo prescindere, allo stesso modo di quella concernente il fermo di beni mobili registrati, dal riferimento a controversie aventi ad oggetto tributi. E in effetti, queste Sezioni Unite avevano interpretato quella formula - «sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari» - come attinente ad una disposizione idonea ad individuare «la giurisdizione delle Commissioni Tributarie non con riferimento alla materia della controversia, ma in relazione all'organo competente ad irrogare la sanzione, nel senso che l'applicazione di questa da parte di un ufficio finanziario vale a radicare la giurisdizione delle Commissioni Tributarie anche nel caso in cui si tratti d'infrazione diversa da quelle più direttamente tributarie» (Cass. S.U. n. 13902 del 2007; v. anche Cass. S.U. n. 2888 del 2006 e 24398 del 2007). Questa esegesi della norma non è stata condivisa dal giudice delle leggi il quale ha affermato «che la lettura che dell'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, dà il diritto vivente, finisce per attribuire alla giurisdizione tributaria le controversie relative a sanzioni unicamente sulla base del mero criterio soggettivo costituito dalla natura finanziaria dell'organo competente ad irrogarle e, dunque, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto cui tali sanzioni ineriscono», così ponendosi «in contrasto con l'art. 102, secondo comma, e con la VI disposizione transitoria della Costituzione, risolvendosi nella creazione di un nuovo giudice speciale» (Corte cost. n. 130 del 2008). E ciò perché, come affermato in precedenza dallo stesso giudice delle leggi, la giurisdizione tributaria, «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto» e non può essere ancorata «al solo dato formale e

soggettivo, relativo all'ufficio competente ad irrogare la sanzione» (Corte cost. ord. n. 34 del 2006)

3.3. Se questo necessario ancoraggio alla natura tributaria del rapporto è il fondamento della legittimità costituzionale della giurisdizione tributaria, anche per quanto riguarda il fermo bisogna affermare che in tanto il giudice tributario potrà conoscere delle relative controversie in quanto le stesse siano attinenti ad una pretesa tributaria. Sicché deve essere affermato il seguente principio di diritto: «La giurisdizione sulle controversie relative al fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86, D.P.R. n. 602 del 1973, appartiene al giudice tributario ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 2, comma I e 19, comma 1, lettera e-ter), D.Lgs. n. 546 del 1992, solo quando il provvedimento impugnato concerna la riscossione di tributi». Siffatta interpretazione si presenta, peraltro, aderente ad una volontà legislativa di pervenire ad una generalizzazione della giurisdizione tributaria, non più legata all'impugnazione di singoli specifici atti, che rimanga, tuttavia, coerente con il concetto di giurisdizione delimitata da una determinata materia, complessivamente considerata, che mantenga il giudice tributario nella fruizione, costituzionalmente ammissibile, di giudice "sui tributi" e non di giudice "dell'amministrazione finanziaria".

4. L'affermato principio di diritto non comporta conseguenze negative per l'ipotesi che il fermo di beni mobili registrati concerna una pluralità di pretese, solo alcune delle quali di natura tributaria.

4.1. In una simile ipotesi, infatti, qualora il ricorso non sia stato originariamente proposto innanzi al giudice competente in relazione alla specifica natura dei crediti posti a fondamento del provvedimento di fermo, opererebbe il principio della *translatio iudicii* che consente al processo, iniziato erroneamente, in parte o in tutto, davanti ad un giudice che non ha la giurisdizione necessaria, di poter continuare davanti al giudice

effettivamente dotato di giurisdizione, onde dar luogo ad una pronuncia di merito che conclude la controversia, comunque iniziata, realizzando in modo più sollecito ed efficiente il servizio giustizia, costituzionalmente rilevante (v. Cass. S.U. n. 4109 del 2007). È questo un modo per assicurare il rispetto del principio del giusto processo senza forzare il dato costituzionale sull'ambito della giurisdizione tributaria: l'applicazione della *translatio iudicii* rappresenta, infatti, una adeguata tutela del cittadino che deve avere la possibilità di ricorrere alle garanzie apprestate dall'ordinamento sul piano giurisdizionale attraverso un percorso lineare e privo di "trappole formali", senza che tuttavia le esigenze di semplificazione e celerità del processo si convertano in una violazione dei limiti costituzionali.

Sicché il giudice adito dovrà verificare se i crediti posti a fondamento del provvedimento di fermo oggetto dell'impugnazione siano crediti di natura tributaria - ipotesi nella quale sussisterà la giurisdizione del giudice tributario - o crediti di natura non tributaria - ipotesi nella quale sussisterà la giurisdizione del giudice ordinario - e, in esito a tale accertamento, affermerà o declinerà la propria giurisdizione, nel primo caso, trattenendo la causa per la decisione del merito; nel secondo caso, rimettendo la stessa, innanzi al giudice competente. Tanto avverrà anche nell'ipotesi in cui il provvedimento di fermo oggetto di impugnazione concerna più crediti di diversa natura (tributaria e non): in tal caso il giudice adito separerà le cause, trattenendo quella per la quale egli ha giurisdizione e rimettendo la restante al giudice competente. Il debitore potrà in ogni caso proporre originariamente l'impugnazione separatamente innanzi ai giudici diversamente competenti in relazione alla natura dei crediti posti a base del provvedimento di fermo contestato.

Deve, pertanto, essere affermato il seguente principio di diritto: **«il giudice tributario innanzi al quale sia stato impugnato un provvedimento di**

fermo di beni mobili registrati ai sensi dell'art. 86, D.P.R. n. 602 del 1973, deve accertare quale sia la natura - tributaria o non tributaria - dei crediti posti a fondamento del provvedimento in questione, trattenendo, nel primo caso, la causa presso di sé, interamente o parzialmente (se il provvedimento faccia riferimento a crediti in parte di natura tributaria e in parte di natura non tributaria), per la decisione del merito e rimettendo, nel secondo caso, interamente o parzialmente, la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della translatio iudicii. Allo stesso modo deve comportarsi il giudice ordinario eventualmente adito. Il debitore, in caso di provvedimento di fermo che trovi riferimento in una pluralità di crediti di natura diversa, può comunque proporre originariamente separati ricorsi innanzi ai giudici diversamente competenti».

5. Nella fattispecie oggetto del presente giudizio, i crediti esposti nella cartella esattoriale posta a fondamento del provvedimento di fermo impugnato consistono in contributi INPS per le assicurazioni sociali dei lavoratori dipendenti che non hanno natura tributaria e, pertanto, la giurisdizione spetta al giudice ordinario, nel caso, in funzione di giudice del lavoro. Sicché va dichiarata la giurisdizione del giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro e in applicazione del principio della translatio iudicii la causa deve essere rimessa innanzi al Tribunale territorialmente competente. Non occorre provvedere sulle spese, stante la mancata costituzione della parte intimata.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione pronunciando sul ricorso, dichiara la giurisdizione del giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro e rimette la causa innanzi al Tribunale territorialmente competente

Spia al Diritto

IL FERMO AMMINISTRATIVO

I LIMITI DI GIURISDIZIONE DEL GIUDICE TRIBUTARIO A SEGUITO DELLA SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE N. 14831

Gennaro di Maggio, Avvocato, Docente di Diritto Tributario

Maria Giulia Monaco, Avvocato

1) Il Fermo Amministrativo Esattoriale

Con la sentenza in commento i Giudici della Suprema Corte di Cassazione risolvono un dibattito in materia di limiti di giurisdizione che negli ultimi due anni aveva vivacemente impegnato tanto la dottrina quanto i giudici di merito e che non pochi problemi pratici aveva generato, in riferimento alla giurisdizione in materia di impugnazione dei fermi amministrativi disposti dagli enti riscossori.

Il provvedimento di fermo amministrativo, disciplinato dall'art. 86, D.P.R. 602/73, in materia di riscossione, costituisce atto cautelare prodromico alla esecuzione, a mezzo del quale l'Ente riscossore garantisce il credito vantato nei confronti del debitore moroso che, nel termine dei 60 gg. dalla notifica della cartella esattoriale, non adempia il debito contestato o che non ottenga l'annullamento dello stesso in via amministrativa.

Avverso tale provvedimento, in base al dispositivo di cui all'art. 57 del predetto decreto, non erano esperibili l'opposizione alla esecuzione o l'opposizione agli atti esecutivi; l'unica possibilità di impugnazione del provvedimento di fermo amministrativo poteva leggersi all'art. 19 del D. Lgs 546/92 – in cui è contenuta una elencazione (sulla cui tassatività il dibattito è tuttora aperto) degli atti impugnabili innanzi la commissione

tributaria: al terzo comma si legge che gli atti diversi da quelli elencati non sono autonomamente impugnabili ad eccezione della ipotesi in cui vi sia stata una carenza od un difetto di notifica di uno degli atti prodromici, consentendosi in tale maniera la impugnazione dell'atto in questione – fermo amministrativo – assieme all'atto originario non notificato.

Il provvedimento di fermo amministrativo, pertanto, risultava impugnabile solo in presenza di pregressi errori nella notifica degli atti precedenti ed in particolare della cartella esattoriale.

Individuata in tale maniera almeno una sicura ipotesi di impugnabilità del provvedimento di fermo amministrativo disposto dall'agente della riscossione, restava da determinare il giudice cui spettasse di conoscere della relativa domanda: difatti, l'art. 2 del D. Lgs 546/92, esplicitamente affermava la esclusione della giurisdizione del giudice tributario sulle controversie inerenti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento, riservando per l'effetto al giudice ordinario la definizione di tali controversie.

Tali conclusioni venivano avvalorate dalla costante giurisprudenza della stessa Corte di Cassazione a Sezioni Unite, che aveva ritenuto sussistere in ordine al fermo di beni mobili registrati ex art. 86 D.P.R. 602/73, la giurisdizione del giudice ordinario, ritenendo che il fermo fosse atto preordinato alla espropriazione forzata, atteso che il rimedio, regolato dalle norme di cui al titolo II sulla riscossione coattiva delle imposte, si inseriva quale mezzo di realizzazione del credito nel processo di espropriazione forzata, processo per il quale giudice naturale in assenza di norme speciali derogatorie di sistema era il giudice ordinario.

Sul punto, ed a conferma di quanto affermato, due ulteriori considerazioni consentono di comprendere meglio le ragioni del preesistente riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario:

- Il procedimento di riscossione a mezzo cartella esattoriale, di cui il fermo amministrativo costituisce atto di garanzia ed avvio della fase di espropriazione vera e propria, è lo strumento attraverso il quale sono riscossi non solo i crediti di natura erariale e quelli tributari propri degli Enti Locali, per i quali vi è la giurisdizione del giudice tributario, ma anche crediti di natura diversa, previdenziali o sanzionatori / amministrativi, per i quali la giurisdizione è riservata al giudice ordinario; appare pertanto logico che la precedente previsione prediligesse il giudice ordinario sia in quanto legittimato a conoscere di una parte importante dei crediti riscossi a mezzo procedura esattoriale, sia in quanto legittimato a conoscere in generale delle opposizioni alle esecuzioni dei crediti;
- L'attribuzione, in via puramente interpretativa ed in assenza di una norma specifica, capace di rideterminare i limiti interni ed esterni della giurisdizione tributaria, della conoscibilità in materia di opposizione ai provvedimenti di fermo amministrativo esattoriale al giudice tributario, derogando le norme preesistenti, avrebbe probabilmente condotto ad una eccezione di incostituzionalità per la violazione del secondo comma dell'art. 102 della Costituzione che vieta esplicitamente la istituzione di giudici straordinari o speciali.

Questo era il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento sino alle modifiche intervenute nel 2006 con il Decreto Bersani.

2) Le modifiche del Decreto Bersani

Con l'art. 35, comma 26 quinquies, D.L. 248/2006, convertito con modificazioni con L.296 del 2006, veniva modificato l'art. 19 del D. Lgs. 546/92 ed ampliata la elencazione degli atti impugnabili innanzi le Commissioni Tributarie affermandosi esplicitamente che gli atti di fermo amministrativo fossero impugnabili innanzi al giudice tributario.

La norma, per quanto dettata a garanzia dei contribuenti, cui non era riconosciuto alcuno strumento di tutela avverso gli atti degli agenti della riscossione, apparve da subito sin troppo generica e, soprattutto, priva di alcun riferimento alle concrete modalità di applicazione di questa nuova azione di impugnazione ovvero di alcun rinvio in grado di definire od almeno prevenire i problemi di riparto di giurisdizione che era prevedibile si sarebbero manifestati.

Basti pensare che la norma, pur allargando la capacità cognitiva del giudice tributario, non aveva modificato in alcun modo l'art. 2 del medesimo decreto, che detta i limiti *ratione materiae* della giurisdizione tributaria e che, attraverso una norma inserita in una disciplina speciale come quella del processo tributario, intaccava la giurisdizione precedentemente pacificamente riconosciuta a favore del giudice ordinario in materia di esecuzioni esattoriali non aventi natura tributaria.

In realtà, l'affidare *tout court* al giudice tributario il magistero delle cause avverso gli atti degli Enti riscossori era probabilmente il riflesso della necessità, da una parte, di integrarne in maniera funzionale i poteri cognitivi del giudice tributario, permettendogli di conoscere di ogni fase, dalla formazione del ruolo sino alla esecuzione dello stesso, inerente la gestione e riscossione dei tributi, e, dall'altra, lo specchio di un ampliamento della giurisdizione delle Commissioni Tributarie di derivazione principalmente giurisprudenziale che aveva spostato e quasi modificato la nozione rilevante di tributo ai fini della determinazione dei limiti di giurisdizione.

Si era andata nel tempo, infatti, affermando, tanto nella produzione legislativa quanto nelle interpretazioni giurisprudenziali, una tendenza al progressivo ampliamento della giurisdizione riconosciuta al giudice tributario avviata dall'ampliamento della elencazione delle fattispecie classificate come tributi ad opera dell'art. 12, comma 2, L. 448/2001, ove

si parlava di “tributi di ogni genere e specie”, sino alle pronunce della stessa Corte di Cassazione ove, in accordo con alcune discutibili formule di definizione adottate dal legislatore – ad esempio in materia di COSAP – si prescindeva dalla natura più o meno tributaria dell’onere per fare piuttosto riferimento all’organo dal quale il carico promana o competente ad irrogare la sanzione, nel senso che “la applicazione di questa da parte di un ufficio finanziario vale a radicare la giurisdizione delle Commissioni Tributarie anche nel caso in cui si tratti di infrazione diversa da quelle più direttamente tributarie (Cassazione 2888/2006 e 24398/2007)”.

Lungi dal definire correttamente i limiti della giurisdizione delle Commissioni Tributarie, tali pronunce lasciavano al giudice l’onere della corretta interpretazione della natura degli atti impugnati.

In particolare, in materia di fermo amministrativo esattoriale, si è avuta una serie di sentenze di primo grado con le quali, nei casi in cui all’origine del provvedimento vi erano sanzioni amministrative di natura non tributaria, i giudici hanno, correttamente, denegato la propria capacità a conoscere delle controversie rimettendo le stesse al giudice ordinario.

Si è avuta altresì una seconda serie di pronunce di opposto indirizzo, con le quali i giudici tributari hanno ritenuto radicarsi presso il proprio ufficio la giurisdizione anche nei casi in cui l’origine del provvedimento in contestazione era da individuarsi esclusivamente in sanzioni amministrative (tipici i casi di decisioni su fermi amministrativi in esecuzioni di crediti di natura previdenziale o derivanti da contravvenzioni al codice della strada), ed hanno adottato decisioni relative a procedure e materie completamente estranee alla propria competenza.

Nella incertezza che ne è derivata, molti contribuenti hanno ritenuto prudente proporre ricorso sia innanzi il giudice ordinario che innanzi la Commissione Tributaria avverso il medesimo atto, con un evidente maggiore carico di lavoro per gli uffici giudiziari.

Vi sono stati anche casi in cui in presenza di provvedimenti di fermo amministrativo entrambi i giudici hanno affermato il proprio difetto di giurisdizione impedendosi in tale maniera al contribuente di ricevere una concreta tutela.

3) Le pronunce della Corte Costituzionale e il nuovo orientamento della Cassazione

Su tale ampliamento forzoso della giurisdizione tributaria è intervenuta con le sentenze n. 64 e 130 del 2008 la Corte Costituzionale.

Prendendo atto della tendenza manifestata dalla giurisprudenza della Suprema Corte e supportata dalla volontà del legislatore di attribuire un margine di conoscibilità sempre maggiore alla giurisprudenza tributaria, con un criterio sempre meno oggettivo – inerente il contenuto dell'atto in contestazione – e sempre più soggettivo – fondato cioè sulla provenienza dell'atto – la Consulta ha saggiamente compiuto una operazione di rigore metodologico ed interpretativo volto non solo a definire i limiti della giurisdizione del giudice tributario per singolo caso, ma, soprattutto, a ripristinare un corretto criterio di riparto di giurisdizione fondato sulla nozione di tributo come rilevante in base al combinato disposto di cui agli artt. 2 e 19 del D. Lgs 546/92.

L'art. 19, la cui interpretazione estensiva aveva suffragato l'ampliamento della giurisdizione tributaria, contiene una elencazione, più o meno tassativa, di atti autonomamente impugnabili innanzi le Commissioni Tributarie: tali atti, tuttavia, da soli non sono in grado di manifestare, per il solo proprio elemento formale, l'attribuzione delle relative impugnazioni al giudice tributario in quanto, come precedentemente esposto, la forma assunta dall'atto è al tempo stesso elemento formale e sostanziale di fattispecie di natura non necessariamente tributaria; la scelta della adozione

di un avviso di accertamento piuttosto che di un ruolo esattoriale investe e produce effetti diversi sia formali che sostanziali (si pensi solo alle diverse modalità ed ai differenti termini di impugnazione) a seconda che si tratti di debiti di natura erariale, impositivo locale, previdenziale od amministrativa. Non avrebbe dunque avuto nessuna necessità la specificazione di un difforme procedimento giurisdizionale per atti che, almeno nella forma, sono già compiutamente conosciuti ed oggetto di giudizio da parte del giudice ordinario (giudice naturale per i debiti previdenziali o per le sanzioni amministrative).

Né, del resto, la giurisdizione delle Commissioni Tributarie può essere riferita all'elemento soggettivo dell'Ente creditore: seguendo tale orientamento, si giungerebbe alla conclusione di avere un giudice il cui ambito di operatività non è dettato dall'esame di concrete fattispecie di diritto individuate sulla base del rapporto sostanziale azionato, bensì dalla derivazione soggettiva dell'atto in contestazione o, meglio, dalla determinazione che l'Ente creditore rientri o meno nella categoria degli uffici finanziari se non della Pubblica Amministrazione in genere: tale criterio di riparto assumerebbe caratteri di specialità che contrastano apertamente con il dettato dell'art. 102 della Costituzione che vieta la istituzione di giudici speciali.

L'oggetto della giurisdizione tributaria, dunque, non deriva né dall'elemento formale con il quale il rapporto Ente – contribuente si manifesta, né tantomeno dalla appartenenza dell'Ente all'apparato degli Uffici Finanziari: ciò che definisce l'ambito della giurisdizione tributaria è, come chiaramente riaffermato dai giudici della Consulta, con la sentenza n. 64/2008, “la natura tributaria del rapporto”, alla quale la giurisdizione del giudice tributario “deve ritenersi imprescindibilmente collegata”.

Pertanto, proseguono i giudici, bisogna preliminarmente definire se nel caso concreto ci si trovi di fronte ad un rapporto di carattere tributario: tale

definizione non potrà derivare solo “dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate”, né tantomeno, dalla forma propria dell’atto adottato ai fini della conoscenza del contribuente del debito esistente, ma dovrà essere riscontrata alla luce dei criteri ermeneutici precedentemente elaborati e fatti propri tanto dal legislatore quanto dalla giurisprudenza e che consistono “nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante”.

Attribuire alla cognizione delle Commissioni Tributarie le fattispecie in cui non sia rinvenibile la natura tributaria del rapporto significa “snaturare” la materia originariamente attribuita alla indicata giurisdizione il che, si ribadisce, si traduce nella istituzione di fatto di un nuovo giudice speciale e nella violazione del dettato dell’art. 102 della Costituzione.

Rileggendo il contenuto del D. Lgs. 546/92 con la chiave fornita da tale sentenza, si noterà che la operazione effettuata dalla Corte Costituzionale in termini di dettato normativo è quella di riportare l’art. 19 del predetto decreto ad elemento di definizione formale della giurisdizione tributaria e successivo alla costituzione del rapporto contenzioso, per rendere primaria importanza all’art. 2, comma 1, quale norma generale di sistema, in cui l’oggetto della giurisdizione tributaria è individuato in base alla natura di tributo del rapporto controverso.

La interpretazione offerta dalla Consulta è andata al di là della singola fattispecie esaminata (nel caso della sentenza n. 64/2008 si trattava di COSAP), riformulando i criteri di riparto di giurisdizione e riportando in tale maniera la giurisdizione delle Commissioni tributarie all’esclusivo ambito dei rapporti tributari propri.

4) La sentenza della Corte di Cassazione

L'iter argomentativo esposto è stato ripreso e fatto proprio dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza in commento.

È interessante notare come il percorso argomentativo in tema di fermo amministrativo svolto dalla Cassazione porti ad una lettura più omogenea degli artt. 2 e 19 del D. Lgs 546/92 ai fini della delimitazione della giurisdizione tributaria: la prima norma quale limite sostanziale della giurisdizione, che individua nella natura tributaria del rapporto controverso il limite invalicabile della controvertibilità innanzi le Commissioni Tributarie; la seconda quale elencazione formale degli atti che possono essere sottoposti all'esame del giudice tributario e nei quali il rapporto controverso può manifestarsi.

Pertanto, in tema di giurisdizione delle Commissioni Tributarie, emerge per l'operatore di diritto, la necessità di compiere una preventiva duplice indagine: da una parte se la fattispecie che si intende sottoporre al sindacato del giudice tributario sottintende l'esistenza di un rapporto di natura tributaria ed è, *ratione materiae*, oggetto potenziale della giurisdizione tributaria; dall'altra, se l'atto che manifesta il rapporto controverso rientra nelle categorie di forma/sostanza di cui all'art. 19.

E, del resto, la particolarità del rapporto tributario è proprio nella natura autoritativa ed unilaterale degli atti impositivi che, a garanzia del contribuente e nel rispetto delle norme in materia di procedimento amministrativo, ne impone la tipizzazione delle forme e finisce col riversare la medesima rigidità di forma/contenuto nel processo tributario.

Se, dunque, i canoni interpretativi dei limiti della giurisdizione tributaria, intesa come giurisdizione sul rapporto tributario, sono quelli precedentemente definiti, appare logico che i medesimi criteri siano adottati anche in merito agli atti della esecuzione esattoriale, atti che del rapporto stesso costituiscono una delle possibili evoluzioni.

A questa conclusione la Cassazione giunge ribaltando la propria precedente posizione in materia ed in particolare rivedendo quanto affermato in relazione alla natura del provvedimento di fermo amministrativo che, alla luce della norma di cui al decreto Bersani, non è più semplicemente atto preordinato alla espropriazione forzata, quale mezzo di realizzazione del credito, ma viene visto quale atto di una procedura alla esecuzione forzata vera e propria, più flessibile e legata ai tempi e modi dei crediti tributari.

La volontà espressa in tale maniera dal legislatore di volere isolare le procedure di garanzia esattoriale, di porre le stesse quasi a completamento della procedura impositiva piuttosto che quali strumenti residuali e privilegiati di esecuzione dell'imposta, si è manifestata del resto anche nella estrema semplificazione del testo normativo che ha comportato necessariamente un processo di adattamento delle altre norme direttamente collegate all'art. 19 come modificato e, segnatamente, dell'art. 2 nella parte in cui escludeva dalla giurisdizione del giudice tributario le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata successivi alla cartella di pagamento.

Tuttavia, atteso che la predetta modifica dell'art. 2 opera di fatto, non vi è alcuna ragione per ipotizzare che la volontà del legislatore sia stata anche quella di modificare la prima parte dell'art. 2 del D. Lgs 546/92, nella quale la giurisdizione del giudice tributario riceve il suo limite nella esistenza riconosciuta di un rapporto di natura tributaria oggetto di contestazione.

La riforma dell'art. 19 rappresenta in realtà più la presa d'atto da parte del legislatore della esistenza di un vuoto normativo – la carenza di garanzie per il contribuente davanti alle procedure di riscossione esattoriale - cui spesso la giurisprudenza aveva tentato di dare una soluzione, piuttosto che una norma di sistema sul riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario.

Dare una lettura in senso difforme e più ampia di quella offerta al nuovo articolo 19, D. Lgs. 546/92, significherebbe dare alla stessa una portata innovatrice che il legislatore non ha inteso darle.

Ciò posto, la Corte di Cassazione traduce il percorso interpretativo affrontato e le conclusioni raccolte in tema di opposizione al fermo amministrativo esattoriale enunciando il seguente principio di diritto:

«il giudice tributario innanzi al quale sia stato impugnato un provvedimento di fermo di beni mobili registrati ai sensi dell'art. 86, D.P.R. n. 602 del 1973, deve accertare quale sia la natura - tributaria o non tributaria - dei crediti posti a fondamento del provvedimento in questione, trattenendo, nel primo caso, la causa presso di sé, interamente o parzialmente (se il provvedimento faccia riferimento a crediti in parte di natura tributaria e in parte di natura non tributaria), per la decisione del merito e rimettendo, nel secondo caso, interamente o parzialmente, la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della translatio iudicii. Allo stesso modo deve comportarsi il giudice ordinario eventualmente adito. Il debitore, in caso di provvedimento di fermo che trovi riferimento in una pluralità di crediti di natura diversa, può comunque proporre originariamente separati ricorsi innanzi ai giudici diversamente competenti».

In conseguenza dell'enunciato principio anche nel caso del fermo amministrativo esattoriale la giurisdizione delle Commissioni Tributarie potrà essere azionata solo nel caso in cui il provvedimento inerisca carichi di natura propriamente tributari; in caso contrario, la giurisdizione dovrà essere riconosciuta a favore del giudice ordinario.

Tale indagine preliminare sulla natura del credito azionato dovrà essere svolta in termini rigorosi, avendo ben presenti i criteri interpretativi generali in materia di diritto tributario in precedenza elaborati dalla giurisprudenza e senza ulteriori concessioni alla precedente tendenza all'ingiustificato ampliamento della giurisdizione tributaria.

Per quanto, viceversa, concernente i giudizi già intrapresi, prima della pronuncia in commento, anche su di essi i giudici aditi dovranno svolgere una

attenta verifica in relazione alla corretta individuazione della giurisdizione: ove ne sia riscontrato il difetto – perché ad esempio il credito azionato abbia natura previdenziale e su di esso non vi sia naturalmente la giurisdizione del giudice tributario – opererà il principio della *traslatio iurisdictionis*, come chiaramente affermato dai giudici della Cassazione, che consentirà al processo erroneamente instaurato davanti a un giudice in tutto o in parte privo della giurisdizione in materia, di essere prontamente riassunto e potere continuare davanti al giudice effettivamente dotato di giurisdizione.

Non sarebbe infatti legittimo se l'affermato principio comportasse conseguenze negative per quei contribuenti che, nel precedente silenzio normativo e giurisprudenziale, avessero incanalato la impugnazione del fermo amministrativo esattoriale innanzi un giudice non dotato di giurisdizione sul particolare caso.

del 24-09-2008 num. 176

© RIPRODUZIONE RISERVATA