

## **Anche l'Amministrazione finanziaria può essere condannata per lite temeraria: la competenza è del giudice tributario.**

**Nota a sentenza della [Cass. SS.UU. 3.6.2013 n. 13899](#).**

**di Giulia CHIRONI<sup>1</sup>**

*Sommario: 1. Brevi cenni sull'evoluzione delle Commissioni tributarie - 2. Il ruolo della Carta Fondamentale nell'attuale assetto della giurisdizione tributaria - 3. Interventi giurisprudenziali sull'estensione della cognizione del giudice tributario - 4. Il precedente orientamento delle Sezioni Unite - 5. Orientamento della sentenza in commento.*

### **1. Brevi cenni sull'evoluzione delle Commissioni tributarie**

Le Commissioni tributarie nascono con la legge 14 luglio 1864 n. 1830 e vengono confermate dalla legge 20 marzo 1865, n. 2248 All. E., salvo essere successivamente perfezionate e riordinate con la riforma degli anni 1936-1937<sup>2</sup>.

Nello specifico, mentre il sistema del contenzioso degli Stati pre-unitari non troppo proteggeva dallo strapotere di un'amministrazione tentacolare, la legge 20 marzo 1865 all. E assicurava al cittadino - almeno sulla carta - una tutela propriamente giurisdizionale. Poi, la difficile interpretazione del combinato disposto degli articoli 6 e 12 della legge citata non ostava alla concessione, con la l. 3719/1867, ai contribuenti della facoltà di ricorrere all'autorità giudiziaria contro le decisioni della Commissione centrale<sup>3</sup>.

E', in particolare, con la legge sull'imposta di ricchezza mobile 14 luglio 1864, n. 1830, che istituendosi un doppio ordine di Commissioni tributarie, si gettano le fondamenta dell'odierno sistema di giustizia<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Avvocato; dottoranda di ricerca in pubblica amministrazione dell'economia e delle finanze-governo dell'ambiente e del territorio, Università degli studi di Bari, facoltà di giurisprudenza.

<sup>2</sup> R.d. 7 agosto 1936, n. 1639 e dal r.d. 8 luglio 1937, n. 1516.

<sup>3</sup> A. Giordano, *La giurisdizione tributaria attraverso il prisma della giurisdizione amministrativa. Storia di un'evoluzione parallela*, in [www.contabilità-pubblica.it](http://www.contabilità-pubblica.it), p.4.

<sup>4</sup> In tal senso, F. Tesauro, *Profili di diritto tributario*, cit., 15; E. Rosini, *Le Commissioni tributarie: una storia parallela*, in *Riv. dir. fin.*, 1980, I, 70; C. Magnani, voce *Commissioni tributarie*, *Enc. giur. it.*, Roma, 1988, VII, 1.

Nonostante l'importanza della legge in commento, compito principale delle Commissioni è dato dall'accertamento dell'imposta di ricchezza mobile, non avendo, tuttavia, tale attribuzione quei caratteri propri della funzione giurisdizionale<sup>5</sup>.

In tale contesto, il sindacato delle Commissioni comunali sulle dichiarazioni fornite dai contribuenti è connotato da un'ampia discrezionalità: unica forma di tutela è rappresentata dalla facoltà di impugnare le decisioni innanzi alle Commissioni provinciali.

Un primo passo verso la giurisdizione unica si ha in sede di lavori parlamentari con il disegno di legge Minghetti<sup>6</sup>, prima, e con il progetto di legge Petrucci<sup>7</sup>, poi, i quali nel 1861 e nel 1863 hanno deferito ai tribunali ordinari tutte le questioni concernenti i diritti soggettivi di origine privatistica.

In particolare, nella materia tributaria i citati progetti eliminano la distinzione tra imposte dirette ed indirette, entrambe rientranti nella competenza dell'autorità giudiziaria.

Nell'evoluzione del sistema della giustizia tributaria un ruolo decisivo è stato svolto dalla legge 20 marzo 1865 n.2248 all.E, secondo la quale l'autorità giudiziaria sarebbe stata competente ove si fosse disputato intorno a diritti civili o politici<sup>8</sup>.

Nello specifico, l'articolo 4 della citata legge prevede che, quando la contestazione cada sopra un diritto che si pretende leso da un atto dell'autorità amministrativa, i tribunali si limiteranno a conoscere degli

---

<sup>5</sup> Cfr. artt. 21 e ss. l. 14 luglio 1864, n. 1830. L'imposta di ricchezza mobile si calcolava mediante la determinazione di una somma fissa da ripartirsi tra le province e poi tra i comuni o consorzi obbligatori di comuni; l'attività di stima era demandata alle Commissioni comunali o consorziali, che si avvalevano dell'opera degli agenti di finanza. La giunta municipale predisponendo una lista dei contribuenti, distinguendoli da coloro che, per indigenza, beneficiavano di esenzioni fiscali. I contribuenti procedevano alla compilazione delle schede di dichiarazione dei redditi e le presentavano agli agenti; questi ultimi si limitavano a formulare pareri sulle schede raccolte e proposte di accertamento d'ufficio dei redditi non dichiarati. Gli elenchi e le schede, corredati dai pareri e dalle proposte, venivano sottoposti al vaglio delle Commissioni comunali, che non tanto giudicavano, quanto, piuttosto, accertavano i redditi e sindacavano le dichiarazioni dei contribuenti.

<sup>6</sup> Cfr. il disegno di legge Minghetti del 27 aprile 1861, in *Atti parlamentari, Camera dei deputati*. Documenti. Sessione 1861-62. Stampato n. 46: art. 1, "gli affari del contenzioso amministrativo dei quali nelle varie province conoscono i tribunali speciali od altre autorità diverse dai tribunali ordinari saranno restituiti alla giurisdizione ordinaria o all'amministrazione attiva nei termini e nei modi stabiliti dalla presente legge"; art. 2, "rientreranno nella giurisdizione dei tribunali ordinari: 1. tutte le cause contravvenzionali; 2. le questioni civili relative alle imposte indirette ed anche alle imposte dirette dopo la pubblicazione dei ruoli, escluse le questioni di estimo catastale e di reparto di quote; 3. le contestazioni intorno ai contratti di ogni genere con le pubbliche amministrazioni; 4. ed in genere ogni altra controversia nella quale, sebbene sia interessata l'amministrazione pubblica, si faccia questione di proprietà, di diritti a questa inerenti, dello stato delle persone e di qualunque altro diritto privato che abbia fondamento nelle leggi civili"; art. 3: "per gli affari non compresi nel disposto dell'articolo precedente provvederà l'autorità amministrativa con decreto motivato, ammesse le rappresentanze delle parti e uditi i consigli amministrativi che nei diversi gradi siano istituiti".

<sup>7</sup> Cfr. il disegno di legge Peruzzi 29 maggio 1863, in *Atti parlamentari, Camera dei deputati*. Sessione 1863-64, I ed., 200; II ed., Documenti n. 9, conferma il contenuto del precedente progetto specificando che era "fatta salva la competenza del g.o. anche laddove fossero stati emanati provvedimenti del potere esecutivo e dell'autorità amministrativa".

<sup>8</sup> Cfr. art. 1: "i tribunali speciali investiti della giurisdizione del contenzioso amministrativo, tanto in materia civile quanto in materia penale, sono aboliti, e le controversie ad essi attribuite dalle diverse leggi in vigore saranno d'ora in poi devolute alla giurisdizione ordinaria, od all'autorità amministrativa, secondo le norme dichiarate dalla presente legge; art. 2: "sono devolute alla giurisdizione ordinaria tutte le cause per contravvenzioni e tutte le materie nelle quali si faccia questione di un diritto civile o politico, comunque vi possa essere interessata la pubblica amministrazione, e ancorchè siano emanati provvedimenti del potere esecutivo o dell'autorità amministrativa".

effetti dell'atto stesso in relazione all'oggetto dedotto in giudizio. L'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei tribunali per quanto riguarda il caso deciso. Tale enunciato è completato dalla successiva norma: "in questo come in ogni altro caso, le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alle leggi".

In virtù di ciò, pur dando al contribuente la possibilità di ottenere una tutela di tipo giurisdizionale, tali disposizioni sono soggette ad importanti limitazioni relative al diritto di difesa: la tutela giudiziale è, difatti, condizionata al previo pagamento dell'imposta nonché all'esibizione del relativo certificato<sup>9</sup>.

Inoltre, forti preclusioni sono previste dall'art.6 che sancisce l'esclusione dalla competenza delle autorità giudiziarie di quelle questioni relative all'estimo catastale ed al riparto di quota e di tutte le altre sulle imposte dirette sino a che non abbia avuto luogo la pubblicazione dei ruoli.

Tuttavia, nonostante l'importanza della legge in commento, restano in vita le Commissioni tributarie di cui alle leggi degli anni 1864-65, se pur nel contesto di una giurisdizione unificata e senza alcuna norma che regolasse il rapporto tra i due ordini di tutela.

Il silenzio del legislatore si protrae anche nella successiva legge 28 giugno 1866, n. 3023, che, nel rinnovare il sistema di riscossione dell'imposta di ricchezza mobile, rivede l'assetto delle Commissioni tributarie, senza però coordinarle con il sistema di giustizia di cui alla legge abolitrice del contenzioso<sup>10</sup>.

Difatti, la legge n. 3023/1866 elimina la facoltà delle Commissioni comunali di sindacare sulle dichiarazioni dei redditi e attribuisce, di contro, il potere di decidere in primo grado i ricorsi dei contribuenti, confermando la possibilità di proporre appello innanzi alle Commissioni provinciali.

Inoltre, viene istituita una Commissione centrale con l'importante compito di risolvere i conflitti tra più comuni e consorzi o di intervenire nei casi in cui il contribuente trovasse gli stessi redditi compresi nella tabella di due o più comuni<sup>11</sup>.

Una svolta nella giustizia tributaria si ha con il Testo Unico sull'imposta di ricchezza mobile<sup>12</sup>, le cui disposizioni, oltre a suddividere i gradi della giurisdizione delle Commissioni in comunali, provinciali e centrale, sanciscono il 'doppio binario' di tutela, con conseguente pregiudizialità del ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie<sup>13</sup>.

---

<sup>9</sup> A. D. Giannini, *Solve et repete*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1936, 349, riteneva che il principio del *solve et repete* integrasse un presupposto processuale o un'eccezione processuale, tale da incidere sull'ammissibilità della domanda del contribuente, e che non potesse, invece, considerarsi alla stregua di una causa di incompetenza temporanea dell'autorità giudiziaria; Cfr. art. 6 c. 2: "in ogni controversia d'imposte gli atti di opposizione, per essere ammissibili in giudizio, dovranno accompagnarsi dal certificato di pagamento dell'imposta, eccetto il caso che si tratti di domanda di supplemento".

<sup>10</sup> Si veda A. Giordano, *La giurisdizione tributaria attraverso il prisma della giurisdizione amministrativa. Storia di un'evoluzione parallela*, op.cit., p.46.

<sup>11</sup> Artt. 10 e ss. Legge 3023/1866.

<sup>12</sup> T.U. 24 agosto 1877, n. 4021

<sup>13</sup> Si veda P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1968, p.186, per il quale la scelta era, essenzialmente, dettata da esigenze di rapidità della risoluzione della controversia.

In tale contesto, significativo appare l'ampliamento della competenza degli organi tributari all'imposta sui fabbricati (1889), all'imposta complementare sul reddito (1925) e, ancora, alle imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza (1936), con successiva apertura anche alle controversie derivanti dall'applicazione delle imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie<sup>14</sup>.

## **2. Il ruolo della Carta Fondamentale nell'attuale assetto della giurisdizione tributaria**

Con l'avvento della Costituzione l'art. 102 pone il divieto di istituire nuovi giudici speciali<sup>15</sup>: in particolare la VI disposizione transitoria impone un termine di cinque anni entro i quali il Legislatore avrebbe dovuto modificare le giurisdizioni speciali esistenti<sup>16</sup>.

In virtù di tale previsione, problema centrale è stato quello di qualificare la natura giuridica delle commissioni tributarie in quanto solo la sussistenza di un reale carattere giurisdizionale le avrebbe rese compatibili con l'assetto costituzionale.

I contrasti esistenti tra l'orientamento della Corte di Cassazione<sup>17</sup>, sostenitrice della tesi della natura giurisdizionale, e quello della Corte Costituzionale<sup>18</sup>, che opta per la natura amministrativa, vengono risolti dalla legge delega n. 825/1971 e dal successivo d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636<sup>19</sup>, i quali sanciscono il carattere giurisdizionale delle Commissioni<sup>20</sup>.

Sebbene il contenzioso abbia trovato nella novella del 1972 una compiuta organizzazione, continuano a sussistere limiti all'effettiva tutela del

---

<sup>14</sup> Artt. 28 e ss., r.d.l. n. 1639/1936. Si veda, "la risoluzione in via amministrativa delle controversie relative all'applicazione delle imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie, qualunque sia la natura della contestazione ed il valore presunto dei beni, è demandata alle Commissioni amministrative per le imposte dirette. Rimangono ferme le disposizioni vigenti per quanto concerne la risoluzione delle controversie in materia di bollo, tassa scambi, concessioni governative ed ogni altra tassa sugli affari od a queste assimilata".

<sup>15</sup> In tal senso, V. Onida, voce *Giurisdizione speciale*, in *Noviss. dig. it.*, App. III, Torino, 1982, 1064. La "specialità" discende dalla non appartenenza dei giudici tributari all'ordine della magistratura ordinaria, fatto salvo il carattere giurisdizionale dell'attività svolta dai medesimi.

<sup>16</sup> Così la VI disposizione transitoria e finale: "entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari".

<sup>17</sup> Cfr. sent. 1969, I, 1, 1638; ivi, 1971, I, 1, 1462; ivi, 1972, I, 1, 1650 in *Giur.it.*

<sup>18</sup> C. Cost., 29 gennaio 1969, n. 6 e C. Cost., 30 gennaio 1969, n. 10, entrambe in *Foro it.*, 1969, I, 561.

<sup>19</sup> Il citato decreto articolava il processo tributario in tre gradi, il terzo dei quali poteva tenersi a Roma, innanzi alla Commissione tributaria centrale, ovvero di fronte alla Corte d'appello.

Era possibile proporre ricorso in Cassazione, ex art. 360 cod. proc. civ., contro la decisione emessa all'esito del terzo grado di giudizio.

Il perimetro della *cognitio* dei giudici tributari era delimitato dal limite 'esterno' delle singole materie e da quello 'interno' degli atti impugnabili: in relazione al primo, la competenza si estendeva alle liti fiscali riguardanti l'irpef, l'irpeg, l'ilor, l'invim, l'iva – salvo alcune esclusioni –, l'imposta di registro, quella sulle successioni e donazioni, le imposte ipotecarie e quelle sulle assicurazioni, oltre ad alcune controversie in materia catastale; quanto al secondo, imponeva che la proposizione del ricorso presupponesse l'esistenza di uno degli atti impositivi enucleati dal d.p.r. n. 636/1972 – nello specifico, l'avviso di accertamento, l'ingiunzione, il ruolo, il provvedimento inflittivo di una sanzione tributaria o quello di rigetto di un'istanza di rimborso.

Si veda F. Tesaurò, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 377; P. Russo, voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, Milano, 1988, 757.

<sup>20</sup> Lo stesso orientamento era già stato accolto da C. Cost., 16 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 131; C. Cost., 30 dicembre 1958, n. 81, in *Giur. cost.*, 1958, 1000

contribuente. In particolare, non sono previsti strumenti che consentano di evitare l'anticipato pagamento di quelle somme che poi potrebbero risultare non dovute<sup>21</sup>.

Da ciò, la successiva evoluzione del contenzioso tributario è finalizzata al superamento di tali limiti.

Difatti, a seguito della legge delega 413 del 1991, il Governo emana nel dicembre 1992 i decreti legislativi nn.545 e 546 riguardanti la revisione della disciplina del contenzioso tributario<sup>22</sup>.

Nei decreti in questione viene rivista la composizione delle commissioni; pur richiedendosi ai giudici una maggiore preparazione in campo giuridico ed economico, si rinuncia, tuttavia, alla creazione di sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari ed alla costituzione di giudici speciali professionali. La riforma ha, comunque, comportato l'istituzione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria (CPGT), in grado di garantire l'autonomia di gestione dei nuovi giudici speciali tributari, competente a nominare i membri delle commissioni, ad assegnare gli uffici direttivi, a formare sezioni e collegi giudicanti, ad assegnare i ricorsi alle commissioni<sup>23</sup>.

Con tale riforma vengono aboliti i tre gradi di giudizio, limitando il processo tributario a due soli gradi rappresentati rispettivamente dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali. Inoltre, decisive ai fini dell'effettiva tutela del contribuente sono le previsioni dell'obbligo di assistenza tecnica, del regime delle spese del processo<sup>24</sup>, del procedimento cautelare incidentale nel giudizio di primo grado e del giudizio di ottemperanza<sup>25</sup>.

Infine, la giurisdizione tributaria viene ampliata, nei limiti della delega, alle liti riguardanti tributi comunali e locali – che erano stati esclusi dalla riforma del 1972 – e ad "ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie".

Da quanto esposto risulta evidente come nel 1992 si assiste alla nascita di un autonomo *corpus* di norme che danno origine ad un vero e proprio "diritto processuale tributario"<sup>26</sup>.

Un ultimo e decisivo impulso al contenzioso tributario è stato dato dalla l. 28 dicembre 2001, n. 448 – legge finanziaria per il 2002- , che ha esteso la giurisdizione utilizzando l'ampia formula "tributi di ogni genere e

---

<sup>21</sup> In tal senso, il d.p.r. n. 636/1972, non riconosceva, infatti, l'ammissibilità dell'azione di mero accertamento preventivo.

Si veda, P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 583.

<sup>22</sup> F. Favara, *Implicazioni costituzionali e sostanziali di una riforma del contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 154

<sup>23</sup> A. Giordano, *La giurisdizione tributaria attraverso il prisma della giurisdizione amministrativa. Storia di un'evoluzione parallela*, op.cit., p.55.

<sup>24</sup> B. Bellè, *Le spese del giudizio*, in F. Tesauro (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998, 324; M. Scuffi, *La condanna alle spese del giudizio: soccombenza e liquidazione*, in *Corr. trib.*, n. 17-bis/1996, 1432.

<sup>25</sup> F. Maffezzoni, *Nota sull'ottemperanza delle sentenze tributarie*, in *Boll. trib.*, 1988, 325 e ss.

<sup>26</sup> Si veda, C. Consolo, *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, XIII e ss.; C. Glendi, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 1700 e ss.; A. Chizzini, *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, 1998, 3

specie”, nonché dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, il quale utilizza l’espressione “comunque denominati”<sup>27</sup>.

In tale contesto, significativo è l’ampliamento anche alle entrate di natura sinallagmatica, non rientranti nella nozione originaria di “tributo”<sup>28</sup>, ricomprendendo le liti riguardanti il canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani e quello per lo scarico delle acque reflue, le controversie relative al canone per l’occupazione di spazi e aree pubbliche, al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni<sup>29</sup>, nonché il fermo amministrativo di beni mobili<sup>30</sup>.

### **3. Interventi giurisprudenziali sull’estensione della cognizione del giudice tributario**

La suprema Corte ha avallato l’ampliamento della giurisdizione alla totalità delle liti in materia tributaria<sup>31</sup> : i numerosi interventi hanno portato a qualificare come “generale” la giurisdizione delle Commissioni<sup>32</sup>.

Conseguenza diretta è stata l’inevitabile espansione dell’elencazione, ex art. 19 d.lgs. n. 546/1992, degli atti impugnabili<sup>33</sup>, fino a ricomprendere entrate tradizionalmente non tributarie<sup>34</sup>.

Nello specifico, le Sezioni Unite<sup>35</sup> hanno ricondotto nell’alveo del giudice tributario le tariffe e i canoni previsti dall’ art. 2 c. 2 d.lgs. 546/1992 poiché hanno presupposto d’imposta ed elementi fondamentali propri dei precedenti prelievi tributari.

Ancora, diverse pronunce<sup>36</sup> si sono spinte sino a ricomprendere tutte quelle controversie riguardanti gli atti dell’esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell’avviso di mora.

---

<sup>27</sup> S. Fiorentini, *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2008; G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 117; G. M. Cipolla, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2003, 463; M. Cantillo, *Aspetti problematici dell’istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, 803.

<sup>28</sup> A. Viotto, voce *Tributo*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, sez. comm., Torino, 1999, 223.

<sup>29</sup> Tuttavia, è opportuno rilevare l’orientamento manifestato dalla Corte Costituzionale nella sent.64/2008: è illegittimo l’art. 3 bis, co.I, lett.b., del D.L. 203/2005 che attribuisce ai giudici tributari la competenza giurisdizionale in materia di Cosap.

Le stesse conclusioni valgono per il canone sostitutivo dell’imposta sulla pubblicità.

Diverso è, di contro, il discorso per la tariffa sui rifiuti in quanto ne è stata riconosciuta la natura fiscale dalla sent. 17526/2007.

<sup>30</sup> Si veda, tuttavia, il recente orientamento delle sezioni unite, per le quali il fermo rientra nella giurisdizione delle Commissioni solo se relativo a crediti aventi natura tributaria. Così, Cass., sez. un., 5 giugno 2008, n. 14831, in banca dati “fisconline”, che ha modificato l’orientamento di cui alle sentenze Cass., sez. un., 31 gennaio 2006, n. 2053 e Cass., sez. un., 23 giugno 2006, n. 14701,

<sup>31</sup> Nello stesso senso, v. le precedenti Cass., sez. un., 22 luglio 2002, n. 10725; 26 gennaio 2001, n. 8 e 4 settembre 2001, n. 11403, tutte in banca dati “fisconline”.

<sup>32</sup> Si veda, G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, 367 e ss.

<sup>33</sup> Cfr., M. Basilavecchia, *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili tra vecchio e nuovo processo tributario*, in *Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n. 3/1996, 229.

<sup>34</sup> Si pensi in particolare alla Tia - C. Cost., 24 luglio 2009, n. 238, in *Giust. civ.*, 2010, I, 2723-

<sup>35</sup> Cass., sez. un., 8 marzo 2006, n. 4895, in GT – *Riv. giur. trib.*, 2006, 488; Cass., sez. trib., 9 agosto 2007, n. 17526, in banca dati “fisconline”,

<sup>36</sup> Su tutte, Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388, in banca dati “fisconline”; di contro, gli atti amministrativi generali o regolamentari resterebbero, poi, di competenza del giudice amministrativo, F. Fichera, *L’oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, 2007, 1061.

Infine, un importante orientamento<sup>37</sup> ha disposto che una sanzione amministrativa rientra nella giurisdizione delle Commissioni anche se non risulta correlata al mancato pagamento o all'inosservanza di un obbligo tributario.

#### **4. Il precedente orientamento delle Sezioni Unite**

Con la pronuncia 20323 del 20 novembre 2012<sup>38</sup>, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, decidendo su una domanda di regolamento di giurisdizione promossa da un contribuente, hanno dichiarato la giurisdizione del giudice ordinario sulla domanda di risarcimento del danno con cui il ricorrente del giudizio principale lamentava il mancato tempestivo adeguamento della legge interna alla normativa comunitaria.

La Corte ha respinto la tesi del contribuente regolando la giurisdizione con la separazione delle domande, ossia dichiarando la giurisdizione del giudice tributario in relazione alla richiesta di rimborso e quella del giudice ordinario per la domanda di ristoro del danno patrimoniale.

Con l'ultima domanda, infatti, il contribuente, lamentando il mancato tempestivo adeguamento della legge interna alla normativa comunitaria, faceva valere "una situazione giuridica avente natura e consistenza di diritto soggettivo, da ricondurre allo schema della responsabilità per inadempimento dell'obbligazione *ex lege* dello Stato" - di adeguamento della normativa interna a quella comunitaria - "di natura indennitaria, inquadrabile nell'area della responsabilità contrattuale" (Cassazione, sezioni unite, sentenze 13909/2011 e 9147/2009).

La richiesta in questione si basa su un rapporto giuridico autonomo e del tutto avulso rispetto al rapporto tributario, non presentando alcun elemento di accessorietà (come, invece, sostenuto dal contribuente, che a tal fine richiama l'articolo 2 del D.lgs. 546/1992) rispetto alla domanda principale di rimborso.

#### **5. Orientamento della sentenza in commento**

---

<sup>37</sup> Cass., sez. un., 10 febbraio 2006, n. 2888, in Rass. trib., 2006, 587: anche la sanzione che discende dalla violazione di una norma laburistica, se comminata dall'Agenzia delle Entrate, verrebbe attratta nella cognizione del giudice tributario. Contro, Cass., sez. un., 11 marzo 2004, n. 5040, in banca dati "fisconline".

<sup>38</sup> Motivi della decisione: la giurisdizione tributaria "deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto" e che l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. Tale illegittima attribuzione può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che ampli la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di "tributaria" data dal legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia (cfr., in particolare, le sentenze nn. 64 e 130 del 2008, 238 del 2009, 39 del 2010). ... In conclusione, la giurisdizione va regolata con la separazione delle domande e la devoluzione di ciascuna al giudice rispettivamente fornito della giurisdizione. Va, pertanto, dichiarata la giurisdizione del giudice tributario sulla domanda relativa al rimborso dell'imposta e la giurisdizione del giudice ordinario sulla domanda di risarcimento del danno, avendo indubbiamente il ricorrente fatto valere, alla base della domanda di ristoro patrimoniale per mancato tempestivo adeguamento della legge interna alla normativa comunitaria, una situazione giuridica avente natura e consistenza di diritto soggettivo, da ricondurre allo schema della responsabilità per inadempimento dell'obbligazione *ex lege* dello Stato, di natura indennitaria, inquadrabile nell'area della responsabilità contrattuale (Cass., Sez., un., n. 9147 del 2009 e, da ult., Cass. n. 10813 e 17350 del 2011; cfr. anche Cass., Sez. un., n. 13909 del 2011)".

Le S.U. della Suprema Corte, con la decisione n. 13899 del 3 giugno 2013, hanno affermato che le domande risarcitorie vanno ricondotte a pieno titolo nell'ambito applicativo dell'art. 96 cod. proc. civ., in tema di responsabilità processuale aggravata, il quale: a) è applicabile al processo tributario, in virtù del generale rinvio di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992; b) regola tutti i casi di responsabilità risarcitoria per atti o comportamenti processuali, ponendosi con carattere di specialità rispetto all'art. 2043 cod. civ., senza che sia configurabile un concorso, anche alternativo, tra i due tipi di responsabilità c) non detta tanto una regola sulla competenza, ma disciplina piuttosto un fenomeno endoprocessuale, prevedendo che la domanda è proponibile solo nello stesso giudizio dal cui esito si deduce l'insorgenza della detta responsabilità, non solo perché nessun giudice può giudicare la temerarietà processuale meglio di quello stesso che decide sulla domanda che si assume, per l'appunto, temeraria, ma anche e soprattutto perché la valutazione del presupposto della responsabilità processuale è strettamente collegata con la decisione di merito da comportare la possibilità di un contrasto pratico di giudicati.

Ciò vale per tutte le ipotesi disciplinate dall'art. 96 cod. proc. civ., ed in particolare anche per quella prevista dal terzo comma secondo il quale "in ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art. 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata".

Tale previsione consente al giudice (quand'anche dovesse ritenersi che ciò non rientri già nella portata applicativa del primo comma del medesimo art. 96) di liquidare in favore del contribuente vittorioso una somma, in via equitativa, a titolo di risarcimento dei danni patiti a causa dell'esercizio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di una pretesa impositiva "temeraria", derivata da mala fede o colpa grave (cfr. Cass. n. 21570 del 2012). Da ciò deriva la necessità da parte del contribuente di adire il giudice tributario in quanto il concetto di "responsabilità processuale" deve intendersi in senso estensivo, cioè comprensivo anche della fase amministrativa che, se caratterizzata dai predetti requisiti, ha determinato l'esigenza di instaurare un processo "ingiusto".

In conclusione, la portata della sentenza in commento è da ricondursi all'affermazione della giurisdizione del giudice tributario anche nei casi in cui vi sia una richiesta di condanna per lite temeraria. Viene difatti riconosciuta la sussistenza di un nesso causale diretto ed immediato tra le ipotesi ex art.96 c.p.c. e l'atto tributario impugnato, in virtù dello stretto collegamento con il rapporto tributario.