

I criteri per l'individuazione della giurisdizione tributaria sul fermo amministrativo.

Premessa

La complessa problematica relativa all'individuazione del giudice competente a giudicare delle controversie sui provvedimenti di fermo di beni mobili registrati disposti in via cautelare dall'agente della riscossione ai sensi dell'art. 86 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 e successive modifiche, si è arricchita di ulteriori precisazioni ad opera del diritto vivente.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione in sede di regolamento preventivo di giurisdizione (sent. 5 giugno 2008, n. 14831), hanno stabilito che le controversie sui provvedimenti di fermo di beni mobili registrati appartengono alla giurisdizione del giudice tributario solo se concernono crediti relativi a tributi. Di conseguenza, qualora i medesimi provvedimenti riguardino crediti pubblici di altra natura (ad es., corrispettivi per canoni di concessione) non sono soggetti alla giurisdizione speciale tributaria ed appartengono alla cognizione del giudice ordinario.

Il principio di diritto affermato dalla Cassazione è innovativo nel panorama delle decisioni giurisprudenziali sulla giurisdizione tributaria, poiché pone dei *distinguo* rispetto alla precedente giurisprudenza in materia di fermo amministrativo disposto dall'agente della riscossione. Si rammenta in proposito che la Cassazione aveva in precedenza attribuito la competenza al giudice ordinario¹ posto che essendo il fermo "atto funzionale all'espropriazione forzata" il medesimo doveva ritenersi inserito nel procedimento di esecuzione forzata del quale costituisce una fase c.d. prodromica, trattandosi di provvedimento di natura cautelare.

Successivamente, l'art. 35, comma 26-*quinquies*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, introdotto dalla legge n. 248 del 2006 di conversione del medesimo d.l. ed in vigore dal 12 agosto 2006, ha aggiunto all'art. 19, comma 1, del D. lgs. 31

¹ Cass., Sez. un., ord. 31 gennaio 2006, n. 2053

dicembre 1992, n. 546 due ulteriori ipotesi di giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie concernenti: “*l’iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all’articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni*” ed “*il fermo di beni mobili registrati di cui all’articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni*”.

Le pronunce che sono immediatamente seguite all’entrata in vigore della norma avevano dato opposte soluzioni sulla competenza del giudice tributario nel caso di fermo amministrativo qualora il credito tutelato avesse natura non tributaria, come, ad esempio, nel caso delle cartelle esattoriali per le violazioni al codice della strada².

Si osserva che l’impostazione data dalla Corte di Cassazione alla questione in esame va oltre il mero dato formale dell’assegnazione *ratione materiae* di un determinato tipo di controversie al giudice tributario, quali quelle sul fermo ex art. 19 citato, per esaminare in maniera sistematica l’essenza stessa della giurisdizione tributaria determinata ai sensi dell’art. 2 del d.lgs. n. 546/92 alla luce dell’art. 102 Cost. nella parte in cui pone il divieto di istituire nuovi giudici straordinari o speciali, alla luce delle più recenti decisioni della Corte Costituzionale, delle quali si dirà meglio in prosieguo³.

Elementi della decisione della Corte

La decisione della Cassazione in rassegna svolge un percorso logico-argomentativo che verte su due punti fondamentali:

1. la necessità di un coordinamento tra l’art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 modificato dall’art. 35, comma 26-*quinquies* del d.l. n. 223

² Cfr. Comm. Trib. Prov. Bari, sent. 7-3-2008 n. 25: l’entrata in vigore del novellato art. 19 d.lgs. n. 546/92 “liberando il campo da ogni dubbio interpretativo ha disposto che i provvedimenti impositivi del fermo amministrativo saranno impugnabili esclusivamente con ricorso ... alla commissione tributaria provinciale”; Id., sent. 13-12-2007 n. 293 per la quale, invece, l’iscrizione di ipoteca per la riscossione di crediti diversi da quelli di cui all’art. 2 d.lgs. n. 546/92 non appartengono alla giurisdizione tributaria bensì al giudice chiamato a conoscere di tali crediti sotto il profilo sostanziale.

³ Corte Cost., sentt. n. 64 del 10 marzo 2008 e n. 130 del 5 maggio 2008.

del 2006 e l'art. 2 del d.lgs. n. 546/92 nella parte in cui fissa i limiti generali della giurisdizione tributaria;

2. la "circoscrivibilità della competenza del giudice tributario a conoscere delle sole controversie concernenti il fermo di beni mobili registrati relativamente alla riscossione dei tributi".

In merito alla questione sub 1) si afferma che è necessaria la lettura coordinata degli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546/92; l'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546/92 esclude espressamente dall'ambito di tale giurisdizione le controversie sugli atti successivi alla notifica della cartella, mentre invece l'art. 19 espressamente ve li include. Nel caso del fermo la Corte afferma che esso attiene ad una "procedura alternativa all'esecuzione vera e propria"; pertanto non avrebbe applicazione il limite posto dall'art. 2 citato.

Nel caso sub 2), invece, la mancata modifica dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/92 comporta che in ogni caso la giurisdizione tributaria continua ad essere circoscritta alla materia dei tributi; per quanto concerne il fermo disposto dall'agente della riscossione, atto impugnabile innanzi alle Commissioni tributarie ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/92, il giudizio appartiene alla giurisdizione tributaria solamente quando l'atto è disposto per la realizzazione di crediti relativi a tributi.

Decisioni della Corte Costituzionale

Va osservato che la decisione in rassegna recepisce le decisioni più recenti della Corte Costituzionale sulla giurisdizione speciale tributaria (cfr. sentenze n. 64 del 10 marzo 2008 e n. 130 del 5 maggio 2008).

Riassumendo brevemente in questa sede gli orientamenti costituzionali, si rammenta che con la sent. n. 130/2008 è stato meglio precisato il precetto contenuto nell'art. 2, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria altresì "... *le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari ...*". Il che evidentemente ha generato non poche perplessità al riguardo nei casi in cui vi erano sanzioni irrogate da organi del Ministero dell'economia come la Guardia di Finanza a tutela di interessi del tutto

estranei alla materia dei tributi come le violazioni delle norme sulla sicurezza sul lavoro.⁴

La sentenza n. 64 del 2008 ha chiarito invece la corretta individuazione della giurisdizione tributaria per quanto concerne le prestazioni dovute ad enti pubblici che possono essere assimilate ai tributi. In particolare, il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (c.d. COSAP) ha natura di corrispettivo dovuto per l'occupazione di spazi pubblici, pertanto non è un tributo e le relative questioni giurisdizionali sono devolute alla competenza del giudice ordinario. Vanno infatti richiamate le caratteristiche essenziali dei tributi ravvisabili nella "doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante"⁵.(NOTA)

Considerazioni conclusive

Le conclusioni della Corte di Cassazione contenute nella sent. n. 14831/08 in rassegna appaiono condivisibili in quanto coerenti con i principi del riparto di giurisdizione anche nella materia tributaria⁶.

E' noto che in base al sistema di riparto della giurisdizione fissato dall'art. 102 Cost. la funzione giurisdizionale è esercitata in via generale dai giudici ordinari. La previsione di giudici speciali ai quali sono devolute determinate controversie è sottoposta a limiti e costituisce l'eccezione⁷ alla regola. In tale ottica è evidente che l'estensione della giurisdizione oltre i limiti intrinseci di ciascun plesso giurisdizionale comporta per ciò solo una violazione del precetto

⁴ Prima della modifica recata all'art. 3 del decreto-legge n. 12 del 2002 dall'art. 36-bis del d.l. n. 223/2006, che ha attribuito alle Direzioni provinciali del lavoro la competenza sulle sanzioni predette, l'organo accertatore era la Guardia di Finanza; pertanto le controversie erano affidate alle Commissioni tributarie.

⁵ Si legge nella motivazione che ai fini del rispetto del precetto costituzionale ex art. 102 Cost. sarebbe snaturato il "giudice speciale" se fossero attribuite questioni che esulano *ratione materiae* dalla sua competenza. In tal senso l'estensione indiscriminata delle controversie sul fermo viola il divieto costituzionale.

⁶ Corte Cost., sentt. n. 64 e n. 130 del 2008, cit. a nt. 3, che precede.

⁷ MARTINES, *Diritto Costituzionale*, Milano 2005, p. 396 s.

costituzionale⁸. Si osserva inoltre al riguardo che il criterio di riparto della giurisdizione tra giudice ordinario e giudici speciali viene fondato sulla materia.

Così posto, appaiono quasi del tutto superate le discussioni sulla natura giuridica del fermo (se atto amministrativo ovvero di esecuzione) per radicare la giurisdizione. Com'è noto, in materia si erano contrapposte le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (ord. 31 gennaio 2006, n. 2053; ord. 23 giugno 2006, n. 14701) ed il Consiglio di Stato (ordinanza 18 luglio 2006 n. 4581⁹) pervenendo ad opposte conclusioni a seconda se si riconosce al fermo natura di atto dell'esecuzione (giurisdizione del giudice ordinario), ovvero di atto amministrativo (giurisdizione amministrativa). Infine, l'attribuzione *ope legis* al giudice tributario di tali questioni ai sensi dell'art. 35, comma 26-quinquies, citato aveva temporaneamente sopito le discussioni in materia.

Con la sentenza in rassegna sembra assumere prevalenza il criterio interpretativo c.d. funzionale, relativo cioè alla finalità rivestita dal fermo amministrativo nell'economia del procedimento per l'esecuzione forzata: se il fermo è disposto a tutela di crediti tributari la cognizione spetta alle Commissioni tributarie. In sostanza, il criterio di riparto basato sulla lettura combinata dell'art. 102 della Costituzione e dell'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui assegna al giudice tributario tutte le "*controversie aventi ad oggetto i tributi di qualunque genere e specie comunque denominati*", basato sull'oggetto della materia controversa, deve essere tenuto presente nel momento in cui vengono impugnati gli atti espressamente sottoposti alla medesima giurisdizione ai sensi dell'art. 19 d.lgs. n. 546/1992.

Salvatore Sardella

⁸ Cfr. Corte Cost. n. 130 del 2008: detta violazione si realizza o per effetto dell'inclusione nella giurisdizione tributaria di materie non aventi natura tributaria, ovvero qualificando erroneamente come "tributarie" questioni che tali non sono.

⁹ Quest'ultima, si ricorda, aveva rimesso al giudizio della Corte Costituzionale l'esame dell'intero impianto normativo relativo alla giurisdizione in materia di fermo.