

CIRCOSCRITTA la GIURISDIZIONE dei GIUDICI TRIBUTARI

*Analisi della sentenza che ha dichiarato l'incostituzionalità
dell'art. 2, D.Lgs. 546/1992: circoscritta la giurisdizione speciale
dei giudici tributari alle sanzioni di natura tributaria.*

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista, pubblicista, studio Ferrajoli legale tributario in Bergamo e Brescia

La Corte Costituzionale ridimensiona notevolmente il campo di competenza dei giudici tributari per effetto della recente decisione assunta con sentenza 5 maggio 2008, n. 130 che ha sancito l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, co. 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 [CFF ● 4653] nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da Uffici finanziari anche laddove conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

CONTESTATA la LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE dell'ART. 2, D.LGS. 546/1992

Con due distinte ordinanze pronunciate entrambe in data 3 agosto 2006 la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992 con riferimento agli artt. 3, 24, 102, co. 2, Costituzione e alla VI disposizione transitoria e finale della Costituzione stessa nella parte in cui non escludeva dalla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sanzioni ex art. 3, co. 3, D.L. 22 febbraio 2002, n. 12 [CFF ● 5955], conv. con modif. dall'art.

1, L. 23 aprile 2002, n. 73.

Nelle proprie ordinanze la Commissione tributaria provinciale dell'Emilia Romagna confutava le argomentazioni addotte dalla Suprema Corte di Cassazione che ha in passato sostenuto la tesi della sussistenza della giurisdizione delle Commissioni tributarie in relazione alle controversie ex art. 3, D.L. 12/2002, in quanto proprio l'art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992 attribuisce al giudice tributario le vertenze in materia di sanzioni amministrative irrogate da Uffici finanziari, ancorché conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

Sul punto, la Commissione tributaria dell'Emilia Romagna ribadisce che l'art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992 contrasta con l'art. 102, co. 2 e con la VI disposizione transitoria della Costituzione, motivando le proprie contestazioni sulla base del fatto che non solo non possono essere istituiti giudici straordinari o speciali, ma anche che il potere di riordinare incontra il limite di non snaturare la materia attribuita alla loro rispettiva competenza, essendo indispensabile assicurare la piena conformità al dettato costituzionale.

La Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna concludeva le proprie asserzioni, affermando, pertanto, che la giurisdizione tributaria dovrebbe essere limitata alla sola materia dei tributi, mentre l'art. 3, co.

3, D.L. 12/2002 avrebbe ad oggetto la diversa questione dell'inosservanza di norme lavoristico-previdenziali.

L'unico riferimento al campo tributario sarebbe costituito dall'attribuzione della competenza ad irrogare la sanzione da parte degli Uffici giudiziari, ma anche in questo modo verrebbe snaturata la funzione del giudice tributario, in quanto verrebbe trasformato in un giudice speciale dell'Amministrazione tributaria in violazione del disposto dall'art. 102 e VI disposizione transitoria della Costituzione.

In termini analoghi anche la Commissione tributaria provinciale di Udine con ordinanza del 29 novembre 2006, ha sollevato la questione d'illegittimità costituzionale dell'art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992 nella parte in cui conferisce alle Commissioni tributarie la giurisdizione sulle controversie relative a sanzioni di natura non tributaria.

Le argomentazioni addotte dalla Commissione tributaria provinciale di Udine a sostegno delle proprie contestazioni trovano il loro fondamento nel principio generale secondo cui non sarebbe permesso al Legislatore espandere la giurisdizione speciale oltre l'ambito delle controversie tributarie, sussistendo il limite rappresentato da quanto prescritto

dall'art. 102, co. 2, Cost. che deve essere rigorosamente interpretato in conformità alla VI disposizione transitoria.

Sebbene la Commissione tributaria provinciale di Udine ritenga che la VI disposizione transitoria consenta la trasformazione dei giudici speciali preesistenti all'entrata in vigore della Costituzione, la norma non permetterebbe tuttavia di modificare le materie attribuite alla competenza ai medesimi conferite. Per l'effetto, la Commissione tributaria provinciale di Udine afferma che l'art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992 travalica il limite prescritto dalla VI disposizione transitoria dal momento che la disposizione definirebbe l'ambito della giurisdizione tributaria non solo con esclusivo riferimento ad un dato meramente oggettivo rappresentato dalla materia della controversia, ma anche in base ad un elemento squisitamente soggettivo costitutivo dall'Ufficio preposto all'irrogazione della sanzione.

Secondo la Commissione tributaria provinciale di Udine la giurisdizione sarebbe, pertanto, indebitamente estesa a materie non rientranti nel novero delle questioni sottoponibili alla competenza del giudice tributario a prescindere altresì dalla natura tributaria della sanzione.

Giurisdizione: riferimenti normativi

Art. 102 della Costituzione	La funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario
	Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali
	Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura
VI disposizione transitoria della Costituzione	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
Art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992	Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA
della CORTE COSTITUZIONALE
nella SENTENZA n. 130/2008**

Con la promulgazione della sentenza n. 130/2008 la Corte Costituzionale ritiene definitivamente fondate le questioni di illegittimità costituzionale dell'art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992, così come sollevate dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna e dalla Commissione tributaria provinciale di Udine proprio con riferimento al disposto dell'art. 102, co. 2 e VI disposizione transitoria della Costituzione.

Ripercorrendo l'analisi operata dalla Corte Costituzionale, occorre evidenziare, in via preliminare, il contenuto specifico dell'art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992 che individua l'oggetto della giurisdizione tributaria.

Sul punto è sufficiente rammentare che sino alla declaratoria d'illegittimità costituzionale operata dalla Corte Costituzionale appartenevano alla giurisdizione tributaria non solo tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali, nonché il contributo per il Servizio Sanitario Nazionale, le sovrimposte e le addizionali, ma anche le decisioni in merito a sanzioni amministrative comunque irrogate da Uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio.

La Corte Costituzionale rileva che la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione ha interpretato l'art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992 nel senso di attribuire alla giurisdizione tributaria sia le controversie inerenti la materia d'imposte sia, in via del tutto residuale, le vertenze inerenti le sanzioni irrogate in relazione a violazioni connesse all'inosservanza di norme che non necessariamente appaiono riconducibili ai tributi.

In quest'ultimo caso la giurisprudenza di legittimità ritiene, infatti, che la natura finanziaria dell'organo competente ad irrogare la sanzione costituisca il presupposto sufficiente per poter riconoscere il radicamento della giurisdizione tributaria ai sensi dell'art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992.

Sulla base di tali premesse, la Corte Costituzionale ha elaborato le proprie considerazioni, partendo in ogni caso dal presupposto che la giurisdizione tributaria dev'essere comunque considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione, così come meglio evidenziato nella sentenza 10 marzo 2008, n. 64.

La Corte Costituzionale ha, tuttavia, osservato che l'oggetto della giurisdizione tributaria può essere modificata dal Legislatore ordinario, ma questi incontra dei precisi limiti di rango costituzionale rappresentati, in primo luogo, dall'impossibilità di snaturare la natura delle materie attribuite alle giurisdizioni speciali ed, in secondo luogo, dalla doverosa indispensabilità di assicurare la conformità alla Carta Costituzionale delle stesse giurisdizioni.

La Corte Costituzionale sostiene, pertanto, che i riferiti limiti operano nei confronti di ogni modificazione legislativa concernente l'oggetto delle giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione.

Di conseguenza, la mancata osservanza del limite rappresentato dall'obbligo di non snaturare le materie originariamente conferite alle giurisdizioni speciali determina, quindi, l'indebita istituzione di un nuovo giudice speciale, con conseguente palese violazione del disposto dell'art. 102, Cost.

Secondo il ragionamento operato dalla Corte Costituzionale, per poter essere considerate come revisioni consentite e non come introduzione vietata di nuovi giudici speciali, le modifiche legislative all'oggetto delle giurisdizioni speciali devono, dunque, lasciare inalterata l'identità della natura delle materie oggetto delle riferite giurisdizioni.

Sulla base di tali premesse, la Corte Costituzionale afferma, pertanto, che la giurisdizione tributaria non solo deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto, ma non è altresì possibile riconnettere la stessa al mero dato formale e soggettivo relativo all'Ufficio competente ad irrogare la sanzione, così come previsto nell'ultimo capoverso dell'art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992.

Di guisa, la sentenza n. 130/2008 della Cor-

te Costituzionale, confermando quanto già precedentemente asserito nella propria pronuncia n. 64/2008, afferma inequivocabilmente che costituisce palese violazione al divieto di istituzione di giudici speciali il conferimento alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria. La Corte Costituzionale precisa, altresì, che l'illegittimità dell'attribuzione può derivare o da un'esplicita disposizione di legge che estenda l'ambito della giurisdizione tributaria a materie non tributarie, ovvero da un errore di qualificazione operata dal Legislatore per una specifica materia, così come avviene nel caso in cui vengano ricondotte alla materia tributaria prestazioni patrimoniali obbligatorie di natura non tributaria. Dalla lettura dell'art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992, la Corte

Costituzionale conclude, quindi, che la disposizione attribuisca alla conoscenza della giurisdizione tributaria la materia delle sanzioni irrogate da Uffici finanziari anche laddove conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria e ciò non in forza ad un dato oggettivo rappresentato dalla natura tributaria del rapporto cui le medesime si riferiscono, ma in base al criterio soggettivo costituito dalla natura finanziaria dell'organo competente ad irrogare le sanzioni. Per tale ragione, l'art. 2, co. 1, D.Lgs. 546/1992 si pone in palese contrasto con quanto disposto dall'art. 102, co. 2 e VI disposizione transitoria della Costituzione, dal momento che si verrebbe a creare un nuovo giudice speciale, fattispecie costituzionalmente non consentita.

Ambito della giurisdizione tributaria: sentenza Corte Costituzionale 10 marzo 2008, n. 64

<p>La giurisdizione tributaria deve essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione</p>	<p>L'art. 102, co. 2, Cost. vieta l'istituzione <i>ex novo</i> di giudici speciali diversi da quelli espressamente nominati in Costituzione</p> <p>La VI disposizione transitoria della Costituzione – ad integrazione della disciplina posta dal citato art. 102 Costituzione – impone l'obbligo di effettuare la revisione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione («salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari») entro il termine ordinatorio di cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione medesima</p>
<p>La modificazione dell'oggetto della giurisdizione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione è consentita solo se non «snatura» la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice speciale</p>	<p>Il Legislatore ordinario – nel modificare la disciplina di tali organi giurisdizionali – incontra il duplice limite costituzionale «di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite» a dette giurisdizioni speciali «e di assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni</p> <p>Il duplice limite opera con riferimento ad ogni modificazione legislativa riguardante l'oggetto delle giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione e, altresì, il mancato rispetto del limite di «non snaturare» le materie originariamente attribuite alle indicate giurisdizioni si traduce nell'istituzione di un «nuovo» giudice speciale, espressamente vietata dall'art. 102 Cost. L'identità della «natura» delle materie oggetto delle suddette giurisdizioni costituisce, cioè, una condizione essenziale perché le modifiche legislative di tale oggetto possano qualificarsi come una consentita «revisione» dei giudici speciali e non come una vietata introduzione di un «nuovo» giudice speciale</p>
<p>Una volta che, conformemente a quanto asserito dal diritto vivente, sia esclusa la natura tributaria, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria – ad opera della norma censurata – delle controversie relative a tale canone «snatura» la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice tributario e, conseguentemente, viola l'evocato art. 102, co. 2, Costituzione</p>	<p>La giurisdizione del giudice tributario «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto»</p> <p>L'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali</p> <p>L'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 (come avviene, ad esempio, allorché si riconducano indebitamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria)</p>