

## Tributario

GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

# Giurisdizione tributaria: sulle qualifiche soggettive dell'imprenditore competente il G.O.

lunedì 01 ottobre 2018

di **Succio Roberto** Consigliere della Suprema Corte di Cassazione

Le Sezioni unite della Corte Suprema, decidendo con la sentenza n. 22086/2018 in sede di regolamento di giurisdizione, statuisce che le qualifiche soggettive (nel caso di specie quella di imprenditore agricolo professionale) anche se comportano conseguenze tributarie, ad esempio quanto alla spettanza di agevolazioni, debbono essere oggetto di contestazione di fronte al giudice ordinario in difetto di espressa e diretta pretesa del Fisco di maggior somme derivanti dal loro disconoscimento.

Cassazione civile, sez. un., sentenza 11 settembre 2018, n. 22086

La sentenza in commento affronta una questione ricorrente e centrale sia per il profilo generale nel quale si pone, sia per la fattispecie concreta posta all'attenzione del giudice di legittimità.

Le ricorrenti proponevano impugnazione avverso un provvedimento con il quale il Circondario Empolese Valdelsa aveva rigettato la richiesta loro e della società della quale erano socie e legali rappresentanti, diretta a ottenere il riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP), presentata, ai sensi del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99.

È chiaro quindi che l'oggetto principale del giudizio riguardava l'accertamento dell'esistenza dei requisiti prescritti dalla legge per ottenere la qualifica in questione; a fronte di ciò, si formulava la connessa domanda di «declaratoria di non intervenuta decadenza dalle agevolazioni tributarie».

Appare subito evidente come il petitum si configuri, nella sostanza, quale domanda di accertamento negativo, chiedendosi al giudice non una pronuncia sulla legittimità di un atto impositivo recante una pretesa tributaria che va dichiarata conforme o meno a legge, ma una – appunto – dichiarazione della sussistenza o meno di uno “status”.

Nella giurisprudenza della Corte Suprema è costante la statuizione secondo la quale la domanda di accertamento negativo intesa ad ottenere in via anticipata la declaratoria di insussistenza della pretesa erariale qualora la volontà impositiva dell'amministrazione nei confronti di un determinato soggetto d'imposta non emerga mediante un atto concreto e giuridicamente efficace di esercizio della pretesa tributaria, pur non dando luogo ad un'ipotesi di difetto assoluto di giurisdizione, bensì di improponibilità della domanda, non appare preclusa in via assoluta con riguardo alle controversie tributarie devolute “ratione temporis” alla giurisdizione ordinaria (così **Cass. civ. sez. Unite, sentenza n. 24011 del 20/11/2007**; **Cass. civ. sez. Unite, sentenza n. 20889 del 27/09/2006**).

Nei casi sopra ricordati, invero, la pronuncia della Corte si limitava a dichiarare improponibile la domanda, difettando in una occasione caso l'atto espresso o tacito oggetto di impugnazione e nella seconda facendo applicazione dell'art. 9 c.p.c. che per i tributi in allora non devoluti al giudice tributario radicava la giurisdizione al giudice ordinario (in tal senso **Cass. civ. sez. Unite 17 giugno 1988, n. 4120**).

Più frequentemente, la Corte ha risolto la questione relativa all'accertamento di situazioni di

fatto, ritenute in qualche modo connesse con il potere di imposizione tributaria, dalle quali derivava una pretesa per tributi (**Cass. civ. sez. Unite, sentenza n. 27209 del 23/12/2009**). In questi casi, è stato stabilito che la proposizione di un'azione di accertamento nel giudizio tributario, pur essendo estranea al modulo di tale processo, da introdursi necessariamente con l'impugnazione di specifici atti, non dà luogo ad un'ipotesi di difetto di giurisdizione - essendo questa attribuita in via esclusiva e "ratione materiae", e non in considerazione dell'oggetto della domanda - ma all'improponibilità di quest'ultima, che è rilevabile d'ufficio nel giudizio di cassazione, ai sensi dell'art. 382, comma 3, cod. proc. civ., con conseguente cassazione senza rinvio della decisione di merito che si sia pronunciata su di essa, nonostante l'inesistenza di un atto (anche di solo silenzio rigetto) impugnabile.

Nella sentenza in esame si statuisce quindi che la domanda azionata nel presente caso risulta del tutto inidonea a radicare la giurisdizione tributaria, non essendo configurabile nella controversia in esame, per quanto detto sopra, alcun rapporto di natura tributaria.

Tale insussistenza si verifica sia sul piano oggettivo, poiché la domanda citata concerne un effetto dell'ottenimento della qualifica anzidetta (e cioè un aspetto successivo alla richiesta di questa), sia sul piano soggettivo, in assenza di un soggetto dotato di potestas impositiva nei confronti del quale il contribuente si trovi in posizione di soggezione agli atti, salva la tutela giurisdizionale.

La Corte quindi individua il segmento della giurisdizione tributaria contrassegnando in modo netto due punti entro quali ricomprenderla: da un lato, quello oggettivo, l'esame dell'atto, se presente, o comunque del petitum sostanziale introdotto nel giudizio; dall'altro, quello soggettivo, l'opposizione alle azioni di un ente dotato di potere impositivo tributario.

Nel caso concreto, la Corte fa quindi applicazione confermativa dei principi sopra detti e nella elaborazione degli stessi, per giungere ad affermare che l'oggetto del giudizio risulta in sostanza costituito dall'accertamento, in capo alle ricorrenti, dei requisiti stabiliti dalla legge per ottenere la qualifica di imprenditore agricolo professionale. Conseguentemente, qualifica la pretesa formulata come attinente a una posizione di diritto soggettivo, senza che ne risultino coinvolti provvedimenti autoritativi con profili di discrezionalità come avviene nelle posizioni costituenti interesse legittimo.

Dal punto di vista oggettivo, quindi, le ricorrenti agiscono facendo valere il diritto soggettivo a ottenere una determinata qualifica previa verifica dei requisiti di legge, senza che per la risoluzione della questione relativa alla fondatezza o meno della domanda sia necessaria quella valutazione discrezionale che invece si pone a base dell'esercizio del potere impositivo, sia pur nei limiti delle disposizioni che ne regolano l'esercizio, da parte della Pubblica Amministrazione Finanziaria.

Oltre alla presenza quindi di un rapporto tra le parti che abbia per oggetto l'applicazione di tributi, vale a dire che sia "configurabile un rapporto di natura effettivamente tributaria, cioè concernente prestazioni patrimoniali imposte di natura tributaria", la Corte precisa come sia necessario quindi verificare "che alla controversia non sia estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario, il quale non è configurabile in assenza di un soggetto investito, in senso lato, di potestas impositiva (tra le recenti, **Cass. civ. sez. Unite, n. 26/03/2013, n. 7526; Cass. civ. 18/02/2014, n. 3773; Cass. civ. 20/9/2016, n. 18396; Cass. civ. 03/11/2017, n. 26149**)".

L'affermazione in oggetto, invero costante nella giurisprudenza della Cassazione, è stata ancora di recente confermata anche da una ulteriore pronuncia, resa in un caso parzialmente diverso ma affine dal punto di vista sistematico a quello esaminato dalla sentenza che ci occupa.

In forza di tal giurisprudenza (**Cass. civ. sez. Unite, sentenza n. 24964 del 23/10/2017**) si è ritenuto che la giurisdizione avverso il diniego alla richiesta di iscrizione nell'elenco dei beneficiari della destinazione del cd. cinque per mille, ex art. 1, comma 337, lett. a), della l. n. 266 del 2005, appartiene al giudice ordinario, posto che, da un lato, la natura non fiscale, ma di erogazione liberale, di detta destinazione (alla luce di **Corte cost. sentenza n. 2002 del 18/06/2007**) esclude la giurisdizione del giudice tributario, dall'altro, la declinazione ricognitiva e vincolata dell'attività che la Pubblica Amministrazione è chiamata a svolgere ai fini dell'ammissione al beneficio in parola postula, in capo ai richiedenti, una posizione, non di mero interesse legittimo, ma di diritto soggettivo, la cui tutela non è, dunque, riconducibile alla giurisdizione amministrativa.

Anche in questo caso, pertanto, il riconoscimento di qualifiche soggettive viene ricompreso nelle situazioni in cui la posizione del soggetto privato istante costituisce diritto soggettivo, la

cui tutela è demandata al giudice ordinario.

E' opportuno infine precisare come la Corte di legittimità indichi la giurisdizione tributaria nei casi, tutt'affatto diversi, in cui la qualifica soggettiva del ricorrente che invoca la tutela abbiano invece direttamente conseguenze sull'esistenza del presupposto impositivo, o su qualità soggettive che determinino ad altro titolo (quale sostituto, responsabile di imposta o trasgressore nel caso di sanzioni tributarie) la sussistenza dell'obbligo tributario.

Tale principio è ben chiaramente proclamato e concretamente applicato da quella giurisprudenza secondo la quale (**Cass. civ. sez. Unite, sentenza n. 467 del 06/07/2000**) la controversia avente ad oggetto la domanda di accertamento della qualità di erede beneficiario e quella tendente ad ottenere la disapplicazione della iscrizione a ruolo dei tributi dovuti dal "de cuius", effettuata sul presupposto dell'intervenuta decadenza dell'erede dal beneficio d'inventario, - ancorché, nel corso del giudizio proposto dinanzi al giudice ordinario, sia intervenuta, sulla contestazione della iscrizione a ruolo, pronuncia definitiva del giudice tributario e nonostante la assoluta estraneità al sistema della disapplicazione di atti impositivi o di riscossione - si esaurisca nella richiesta di una dichiarazione d'invalidità e/o inefficacia dell'atto in questione, ricalcando, nella connessione delle sue componenti, il modello dell'azione dinanzi alle commissioni tributarie.

Ne deriva che tale controversia appartiene alla giurisdizione di dette commissioni e non a quella del giudice ordinario.

Alla luce delle sopra svolte considerazioni, ritengo di poter concludere come, alla luce della sentenza in commento, la Corte si mantenga coerente - richiamando in motivazione quella giurisprudenza, anche senza sottolinearne espressamente i passaggi motivazionali - con quelle proprie statuizioni dirette a collegare tra loro, in una sorta di reticolo logico il contenuto della pretesa, il soggetto dotato di potere impositivo tributario e in ultimo l'atto impositivo normativamente predeterminato.

In questo solco si muove, in particolare, una recente pronuncia (**Cass. civ. sez. Unite, ordinanza n. 26149 del 03/11/2017**) secondo la quale sono devolute alla giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria, in funzione di giudice del lavoro, le controversie concernenti la legittimità delle trattenute assicurativo-previdenziali operate dal datore di lavoro su somme corrisposte al lavoratore, trattandosi di materia previdenziale alla quale è del tutto estranea la giurisdizione tributaria, mancando del tutto un atto qualificato, rientrante nelle tipologie di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992 o ad esse assimilabili, che costituisca esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione proprio del rapporto tributario. Nella fattispecie, la Corte ha così regolato la giurisdizione in un'ipotesi in cui il giudice del lavoro, a seguito di un'opposizione a precetto proposta dal datore di lavoro contro l'esecuzione minacciata dal lavoratore per il pagamento della differenza tra la somma lorda oggetto di un verbale conciliativo e la somma effettivamente versata al netto delle ritenute fiscali e previdenziali, aveva declinato la propria giurisdizione, ritenendo la causa interamente devoluta alla giurisdizione tributaria, incluso il capo di domanda relativo alle spese di precetto.

Pare importante sottolineare come il terzo elemento, vale a dire la sussistenza dell'atto di cui all'art. 19 d. Lgs. n. 546 del 1992, appaia in qualche modo, implicitamente, se non postergata sicuramente posta in disparte rispetto ai due preminenti elementi dei quali si è detto.

La sentenza in esame infatti, richiama espressamente le pronunce che fatto riferimento a tal postulato, ma non svolge ulteriori specifiche considerazioni in ordine alla sua presenza.

Sia pur escludendo che ciò possa configurare un gesto di ripensamento della Corte Suprema sul punto, alla luce della decisione assunta, è possibile che detto elemento sia stato nei fatti meno valorizzato in quanto ritenuto non del tutto dirimente o coesistente come i precedenti.

Sul punto è lecito attendersi quindi ulteriori sviluppi nella giurisprudenza.

Copyright © - Riproduzione riservata