

Appunti su "La giurisdizione tributaria in ordine alle sanzioni amministrative"

L'art.2 del d.lgs 546/1992, nella sua originaria formulazione, attribuiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie anche le controversie concernenti "le sanzioni amministrative ...nelle materie di cui al comma 1", ossia quelle correlate ad una delle imposte specificamente elencate.

A seguito dell'ampliamento della giurisdizione, operato con l'art.12 comma 2, della legge 28 dicembre 2001 n.448, la competenza giurisdizionale è stata estesa alle "sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari".

Si è posto pertanto il problema di stabilire se rientrano nella giurisdizione delle commissioni tributarie le sole controversie relative a sanzioni amministrative irrogate per violazione di norme che disciplinano i tributi, recanti obblighi sostanziali ovvero formali e strumentali ai fini della loro applicazione, ovvero anche le controversie relative a sanzioni irrogate pur sempre da uffici finanziari ma per violazioni di norme aventi diverso contenuto.

Sulla soluzione da dare al problema non v'è, però, concordia né in dottrina né in giurisprudenza.

### Dottrina

- Vi è, infatti, chi ritiene che deve trattarsi di sanzioni irrogate per violazione di norme che disciplinano i tributi:

\*Così S.Sammartino<sup>1</sup>, che afferma che la locuzione "comunque" sia da intendere nel senso che è irrilevante il "nomen" dell'atto adottato, che può essere anche diverso dalla tipologia degli atti disciplinati dal d.p.r. n.472/1997 (atto di contestazione ovvero avviso di irrogazione sanzioni), purchè si quantifichi e si pretenda la sanzione; con la conseguenza che resterebbero estranee alla giurisdizione delle Commissioni, ad es., le controversie relative alla irrogazione delle sanzioni nei confronti degli istituti di credito che versano in ritardo le somme alla tesoreria dello Stato nonché quelle relative alle sanzioni irrogate per violazione delle norme concernenti gli incarichi extra-istituzionali svolti dal dipendente pubblico senza la prescritta autorizzazione; o ancora le sanzioni irrogate ai soggetti che rilasciano il visto di conformità, in quanto riferite a violazioni che, in quanto intervenute successivamente alla effettuazione degli adempimenti posti a carico del soggetto passivo del tributo, non possono ritenersi riferite a norme che prevedono obblighi strumentali ai fini dell'applicazione dei tributi.

\*Anche G.M.Cipolla<sup>2</sup> concorda nel ritenere che debba trattarsi comunque di sanzioni correlate alla violazione di norme disciplinanti il rapporto tributario e ciò per tre ordini di ragioni:

-in primo luogo, l'esegesi letterale dell'art.2 comma 1 dpr.546/92, che, attribuendo alle commissioni anche le controversie su "ogni altro accessorio" dei tributi ad esse devoluti, paleserebbe che l'oggetto della giurisdizione tributaria deve sempre avere riguardo al rapporto giuridico sotteso al singolo tributo;

-in secondo luogo, stante il divieto dettato dall'art.102, comma 2, della Costituzione di istituire giudici speciali, si determinerebbe uno snaturamento dell'oggetto della giurisdizione tributaria attribuendo alle Commissioni tributarie delle controversie aventi ad oggetto

---

<sup>1</sup> cfr.S.SAMMARTINO "In tema di giurisdizione delle commissioni tributarie" in [www.consrag.it](http://www.consrag.it)

<sup>2</sup> cfr.G.M.CIPOLLA "Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria" in *Rassegna tributaria* 2/2003

sanzioni amministrative che, pur se irrogate da uffici finanziari, tuttavia non si riferiscono al corretto assolvimento dell'obbligo tributario;

-in terzo luogo, il principio di ragionevolezza dettato dall'art.3 della Cost. non consentirebbe di devolvere alle Commissioni tributarie questioni che esulano "ratione materiae" da quelle che formano oggetto della loro giurisdizione.<sup>3</sup>

Ma anche nella dottrina schierata sulla posizione più rigorosa e restrittiva, non v'è poi, concordia circa l'individuazione delle sanzioni in concreto 'conoscibili' dal giudice tributario.

Così, mentre quasi tutti gli Autori citati ritengono sussistente la giurisdizione in tema di sanzioni previste dall'art.7-bis del D.Lgs.9 luglio 1997 n.241 ( in caso di omessa o tardiva trasmissione delle dichiarazioni fiscali da parte degli intermediari incaricati) e dall'art.39 stesso decreto (in caso di violazioni riguardanti il visto di conformità, di asseverazione e di certificazione tributaria)<sup>4</sup>, non v'è identità di posizioni, ad es., in ordine alle violazioni riguardanti il servizio di riscossione tributi, per le quali si afferma che troverebbe applicazione l'art.7 comma 1 lett.a) della legge n.205/2000, con conseguente devoluzione delle relative controversie alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo.<sup>5</sup>

- Vi è, invece, chi<sup>6</sup> sostiene che siano da ricomprendere nella giurisdizione tributaria anche le sanzioni amministrative non tributarie irrogate dagli uffici finanziari, anche se non strettamente correlate alla violazione di norme disciplinanti il rapporto tributario.

Tali sarebbero appunto quella prevista dall'art.7-bis del D.Lgs n.241/1997 e quella di cui all'art.39 del medesimo decreto, nonché quella prevista dal Capo IV del d.lgs.112/99 per violazione dei doveri derivanti dal rapporto concessorio commesse dai concessionari del servizio di riscossione dei tributi.-

L'Agenzia Entrate, poi, precisa nella circolare 25/E del 2002 che "l'attribuzione alla giurisdizione tributaria delle sanzioni amministrative non strettamente correlate alle violazioni di norme disciplinanti il rapporto tributario, non conferisce a dette sanzioni natura di violazioni tributarie" con la conseguenza che sarebbero inapplicabili ad esse le disposizioni previste dal decreto legislativo 18 dicembre 1997 n.472.

- Vi è, poi, chi<sup>7</sup> afferma che è controversia tributaria – come tale rientrante nella giurisdizione delle commissioni tributarie – la controversia promossa avverso l'atto

---

<sup>3</sup> Nello stesso senso A.MERONE "Tutela giurisdizionale in materia di sanzioni amministrative" in Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria n.9/2004, che parla di "giurisdizione per connessione in materia di sanzioni", ritenendo che la giurisdizione sulle sanzioni debba essere intesa come accessoria rispetto alla competenza primaria, quella in materia di tributi. E anche: P.RUSSO "I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie" in Rass.Trib.n.2/2002. E.FORTUNA "Le nuove materie di competenza della giurisdizione tributaria" in Quaderni sopra cit.-

<sup>4</sup> Contra SAMMARTINO op.cit.

<sup>5</sup> In tal senso P.RUSSO ,op.cit.; G.M.CIPOLLA,op.cit.; E.FORTUNA ,op.cit.; S.SAMMARTINO,op.cit.-

Contra A.MERONE,op.cit.; l'Agenzia Entrate con la circolare n.25/E del 2002; nonché M.CANTILLO "Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria" in Rass.Trib.n.3/2002 che afferma la necessità che sia rivisto l'orientamento della Corte di Cassazione, che esclude la giurisdizione delle commissioni in ordine alla penale dovuta dagli istituti di credito, delegati dai contribuenti per il versamento diretto delle imposte in caso di ritardato versamento (Cass.5.2.1988 n.1198).

Cfr. infra in giurisprudenza.

<sup>6</sup> cfr.E.DI GIACOMO "La nuova giurisdizione delle Commissioni tributarie" in Tributi on line.

<sup>7</sup> G.M.CIPOLLA,op.cit.

di irrogazione delle sanzioni, pur quando tale atto sia emesso da un soggetto diverso da un ufficio finanziario, semprechè la violazione commessa riguardi il corretto assolvimento di un obbligo tributario.

E' l'ipotesi di omesso od irregolare versamento di un tributo regionale, come ad es. il tributo ambientale siciliano, introdotto con l'art.5 della legge regionale siciliana 3 maggio 2001 n.6 e destinato "a finanziare investimenti finalizzati a ridurre e prevenire il potenziale danno ambientale derivante dalle condotte installate sul territorio della regione siciliana, nelle quali è contenuto il gas metano". Le sanzioni relative al corretto assolvimento dell'obbligo di versamento di tale tributo sono irrogate non dagli uffici tributari ma dall'assessorato regionale del bilancio e delle finanze. Trattandosi, però, di sanzioni dovute a fronte dell'irregolare versamento di un tributo, la controversia promossa avverso l'atto di irrogazione delle sanzioni andrebbe necessariamente devoluta al giudice tributario.

### Giurisprudenza

- Numerose e contrastanti sono le pronunce relative alle sanzioni amministrative in materia di lavoro sommerso.

Il decreto-legge n.12 del 22.2.2002, convertito in legge con modificazioni dall'art.1 della legge 23 aprile 2002 n.73, inserendosi nel quadro degli interventi normativi volti ad incentivare l'emersione del lavoro irregolare attraverso la previsione di agevolazioni di carattere fiscale e previdenziale, introduce una sanzione ulteriore, rispetto a quelle già previste per l'utilizzo di lavoratori irregolari.

L'art.3, comma III, stabilisce infatti che "...l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture o altra documentazione obbligatorie, è altresì punito con la sanzione amministrativa dal 200 al 400 per cento dell'importo, per ciascun lavoratore irregolare, del costo del lavoro calcolato sulla base dei vigenti contratti collettivi nazionali, per il periodo compreso tra l'inizio dell'anno e la data di constatazione della violazione. Tale sanzione viene irrogata, ai sensi del quinto comma del medesimo articolo, dalla Agenzia delle Entrate, in ragione del domicilio fiscale del soggetto che utilizza il lavoro irregolare, cui i diversi organi preposti al controllo devono trasmettere i verbali di accertamento o di constatazione ed ogni altro elemento utile a tali fini.

Alcune Commissioni Tributarie<sup>8</sup> hanno rimesso alla Corte Costituzionale la valutazione della legittimità dell'art.3 sopra citato relativamente al meccanismo di calcolo della sanzione, con ciò implicitamente ritenendo la propria giurisdizione.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Comm. Trib. Prov. Perugia ord.25.3.2004 e ord.18.5.2004; Comm.Trib.Prov.Bologna ord.14.4.2004; Comm.Trib.Prov. Torino ord.22.3.2005; Comm.Trib.Prov.Trento ord.29.7.2004; Comm.Trib.Prov.Bergamo ord.4.3.2005; Comm.Trib.Prov.Pesaro ord.1.3.2005.

<sup>9</sup> Anzi la CTP Perugia nell'ordinanza 18.5.2004 motiva, sia pure succintamente, sulla sussistenza della giurisdizione, ritenendola sulla base della considerazione che l'art.12 n.2 della legge 44/2001, "definisce l'oggetto della giurisdizione tributaria, in via principale, in ordine alla materia: 'tributi di ogni genere e specie' e correlative sanzioni, <http://www.diritto.it> ISSN : 1127-8579 inserito il 25/10/2005

E la Corte Costituzionale, con sentenza 12 aprile 2005 n.144 resa a seguito delle ordinanze di rimessione della CTP Perugia e della CTP Bologna,<sup>10</sup> ha affrontato, sia pure incidentalmente, il problema della giurisdizione.

Ha affermato testualmente la Corte che : "Pur in presenza di orientamenti difformi di altre Commissioni tributarie, l'argomentazione svolta dal rimettente in ordine alla sussistenza della giurisdizione tributaria non appare implausibile.(...) Secondo il costante orientamento di questa corte, la carenza di giurisdizione del rimettente determina l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale esclusivamente quando essa sia manifesta, cioè tale da non ammettere discussione, o perché risulta chiaramente dalla legge, ovvero perché corrisponde ad un in equivoco orientamento giurisprudenziale. Nessuna di queste circostanze ricorre nella fattispecie in esame, dal momento che dal dettato normativo non emerge 'ictu oculi' il difetto di giurisdizione delle commissioni tributarie con riferimento alle controversie concernenti la sanzione prevista dalla disposizione censurata, né, d'altra parte, vi è un indirizzo giurisprudenziale univoco in tal senso.

Ancor prima della pronuncia della Consulta altre Commissioni hanno affermato la sicura giurisdizione del giudice tributario "in subiecta materia".

Così la CTP di Ancona, sez. III, con sentenza n.102 del 6.9.2004, dopo aver premesso che "le sanzioni erogate dagli uffici finanziari per le quali esiste la giurisdizione sono soltanto quelle tributarie", riconosce alla sanzione in oggetto il carattere di prestazione tributaria. Argomenta il predetto Giudice che il legislatore ha introdotto l'atipica prestazione patrimoniale ed imposizione pecuniaria perseguendo una chiara finalità di incentivazione dell'emersione del lavoro cd. nero di cui alla legge 18.10.2001 n.383, che ha previsto un piano straordinario di controlli, coordinato e concertato dalla Direzione Regionale della Agenzia delle Entrate, finalizzato non solo al recupero delle contribuzioni previdenziali, ma anche ad incrementare il reddito imponibile degli imprenditori ed a recuperare l'imposta sul reddito delle persone fisiche evasa da lavoratori irregolari. Dunque la non prevalenza della natura sanzionatoria della prestazione (che sarebbe avvalorata anche dall'espressa esclusione dell'applicazione dell'art.16 comma 2 d.lgv.472/97), consentirebbe di ricondurla tra i "tributi di ogni genere e specie", con conseguente affermazione della giurisdizione del giudice tributario.

Di segno del tutto opposto è, invece, la ordinanza n.235 del 27.1.2005, emessa dalla CTP Alessandria, che addirittura rimette gli atti alla Corte Costituzionale perché valuti l'illegittimità costituzionale dell'art.3 comma 3 del d.l. n.12/2002, in relazione all'art.102 comma 2 e VI disposizione transitoria e finale, "nella parte in cui attribuisce all'agenzia delle entrate l'irrogazione della sanzione per il lavoro subordinato sommerso e la competenza giurisdizionale alla Commissione tributaria, in cui sarebbe esclusa la prova testimoniale, in contrasto con il disposto secondo il quale il riordino delle giurisdizioni speciali trova il limite nel non snaturare le materie attribuite alla loro competenza".<sup>11</sup>

---

*e, in via residuale, in ordine all'organo (Agenzia delle Entrate) che irroga una sanzione amministrativa in ordine a infrazioni commesse in violazione di norme di svariato contenuto e non necessariamente attinenti a tributi".*

<sup>10</sup> La Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art.3, comma 3, del decreto legge n.12/2002 nella parte in cui non ammette la possibilità di provare che il rapporto di lavoro irregolare ha avuto inizio successivamente al primo gennaio dell'anno in cui è stata constatata la violazione.

<sup>11</sup> Nello stesso senso R.BASAUDO "La nuova disciplina sanzionatoria introdotta dall'art.3 della legge n.73/02 per l'impiego di lavoratori irregolari" in [www.dirittoepiemonte.it](http://www.dirittoepiemonte.it).

L'A., partendo dal sicuro presupposto che la giurisdizione appartenga alle commissioni tributarie, critica la scelta legislativa, trattandosi di questioni aventi natura ontologicamente diversa, ossia lavoristico-previdenziale, e ritiene più

Ha dichiarato senz'altro il difetto di giurisdizione del giudice tributario la CTP Venezia con sentenza n.7 del 22.1.2005: ha ritenuto detto Giudice che si debba preferire la lettura della norma attributiva della giurisdizione tributaria che limita detta giurisdizione alle cause aventi ad oggetto esclusivo sanzioni per violazione di norme tributarie; la norma la cui violazione è sanzionata dall'art.3 comma 3 d.l.12/2002 è una norma sulle assunzioni e sulla ufficializzazione dei rapporti di lavoro, mentre del tutto eventuale appare la violazione di norme tributarie (tipico l'omesso versamento Irpef), ben potendosi ipotizzare rapporti non regolarizzati per la legislazione lavoristica, ma tributariamente regolari.

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Univoco risulta l'orientamento giurisprudenziale in ordine alle sanzioni irrogate al concessionario della riscossione per violazione degli obblighi derivanti dal rapporto di concessione.</li></ul> |
|  |

-Con sentenza n.10735 dell'8.7.2003 le SS.UU della Corte di Cassazione hanno affermato che "in materia di riscossione di tributi, data in concessione dall'amministrazione finanziaria a sensi del d.p.r. 29 settembre 1973 n.602 e del d.p.r. 28 gennaio 1988 n.43, tra le controversie che l'art.5, primo comma, della legge 6 dicembre 1971 n.1034 riserva alla cognizione del giudice amministrativo rientrano anche quelle relative a sanzioni che l'amministrazione concedente abbia irrogato nei confronti del concessionario per ritenute violazioni degli obblighi dallo stesso assunti a seguito dell'atto di concessione".

L'orientamento è fatto proprio da :

-T.A.R. Calabria sez.I che, con sentenza 2.4.2004 n.881, afferma : "Rientra nella giurisdizione del giudice amministrativo la controversia concernente l'infrazione di sanzioni amministrative al concessionario del servizio di riscossione dei tributi per violazione delle leggi finanziarie".

-CTP Roma sez.VIII che, con sentenza 27.1.2005 n.491, statuisce : "Le Commissioni Tributarie non hanno giurisdizione, ai sensi dell'art.2 del DLG 546/92, modificato dall'art.12 della L.n.448/2001, in materia di sanzioni amministrative irrogate dall'Agenzia delle Entrate al concessionario del servizio di riscossione dei tributi per ritardo od omissione di versamenti agli enti creditori.

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Sanzioni amministrative per violazioni in tema di imposta comunale sulla pubblicità</li></ul> |
|---|

Hanno affermato le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sent.n.843 del 18.1.2005) che "in tema di imposta comunale sulla pubblicità, la giurisdizione sulle controversie relative alle sanzioni amministrative per violazioni riguardanti l'effettuazione della pubblicità è suddivisa, a decorrere dal 1 aprile 1998 – ai sensi dell'art.24, comma 1, del D.Lgs.507/1993, come modificato da ultimo, con la detta decorrenza, dall'art.4, comma 3, del

---

consono alla natura delle relative controversie che la competenza giurisdizionale sia attribuita al tribunale ordinario, in qualità di giudice del lavoro. Rileva altresì l'illegittimità costituzionale della normativa per violazione degli artt.25 e 102 Cost.-

D.Lgs.203/1998 – tra il giudice ordinario (davanti al quale il procedimento è regolato dalla legge 689/1981) e, in caso di “violazioni delle norme tributarie”, le commissioni tributarie. Ne consegue che, qualora la norma violata (come nella fattispecie l'art.15 comma 4 del D.Lgs.507/1993) abbia la detta natura, la giurisdizione è inderogabilmente devoluta alle commissioni tributarie, non assumendo rilievo, in contrario, né l'adozione, da parte del Comune, della forma dell'ordinanza-ingiunzione ex legge 689/1981 (anziché del procedimento di irrogazione stabilito dall'art.16 del D.Lgs.472/1997), né l'errata indicazione, in tale provvedimento, dell'organo giurisdizionale (giudice ordinario) davanti al quale proporre l'impugnativa (potendo tale errore tutt'al più incidere sulla decorrenza del termine per impugnare).

#### Sanzioni per omesso rilascio dello scontrino fiscale

Sentenza Cass.Sez.Unite n.3877 del 26.2.2004

“In applicazione del nuovo testo dell'art.2 del D.Lgs.31 dicembre 1992 n.546, introdotto dall'art.12 della legge 28 dicembre 2001 n.448 – il quale ha esteso la giurisdizione tributaria a tutte le controversie aventi ad oggetto ‘tributi di ogni genere e specie’, ivi incluse le cause attinenti a ‘sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari’, è devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie la controversia relativa al provvedimento di sospensione dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, emesso in materia di va, ex art.2 della legge 26 gennaio 1983 n.18 (applicabile ‘ratione temporis’), a seguito di plurime violazioni dell'obbligo di rilascio dello scontrino fiscale.

#### Sanzioni per violazione di norme valutarie

Le liti aventi ad oggetto le sanzioni irrogate per la violazione di norme valutarie, quali quelle dettate dal decreto legge 28 giugno 1990 n.167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990 n.227, concernente i trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori, non hanno natura fiscale e quindi sono fuori dalla giurisdizione tributaria.

Lo hanno affermato la sezione tributaria della Corte di Cassazione con sentenza n.11170 del 29.1.2004 e l'Agenzia delle Entrate con risoluzione n.121/E del 17.9.2004.

In particolare la Suprema Corte ha affermato nella su menzionata sentenza che le controversie in esame non integrano una lite fiscale “perché (aspetto oggettivo) la sanzione irrogata nella specie non concerne violazioni di norme fiscali ma di norme specificamente valutarie e perché (aspetto soggettivo) la parte pubblica della controversia non è l'amministrazione finanziaria dello Stato, o, verosimilmente, il Ministero dell'Economia e della Finanza od un'Agenzia fiscale, ma il Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica”.

#### Sanzioni per violazione di norme relative alla disciplina dell'attività di intermediazione finanziaria

Sentenza Cass.Sez.Unite n.5535 del 18.3.2004

“Anche a seguito della nuova disciplina di cui all'art.33 del D.Lgs.31 marzo 1998 n.80 (così come riformulato dall'art.7 della legge 21 luglio 2000 n.205), che ha introdotto un nuovo e generale assetto dei rapporti tra giurisdizione ordinaria e giurisdizione amministrativa, devolvendo alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo tutte le controversie in materia di pubblici servizi, ivi compresi, tra l'altro, quelli afferenti alla <http://www.diritto.it> ISSN : 1127-8579

inserito il 25/10/2005

vigilanza sul mercato mobiliare, le opposizioni avverso i provvedimenti con i quali il Ministero dell'economia e delle finanze irroga, ai sensi dell'art.195 del D.Lgs.24 febbraio 1998 n.58, sanzioni amministrative pecuniarie per la violazione delle norme relative all'attività di intermediazione finanziaria, restano affidate alla cognizione del giudice ordinario ( e rientrano nella competenza della corte d'appello), come del resto ribadisce l'art.1, comma secondo, del D.Lgs.17 gennaio 2003 n.5 sulla disciplina delle controversie in materia societaria, bancaria e finanziaria".

Conf. Cass.Sez.Unite n.9730 del 21.5.2004 e n.11021 del 10.6.2004.

Sanzioni relative alla indebita riscossione di aiuti comunitari ex art.3 legge n.898/1986 e succ.modif.
--

La recente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n.4804 del 7.3.2005 ,nell'esaminare la questione di giurisdizione sollevata dall'Ispettorato Centrale Repressione Frodi, che affermava la giurisdizione del giudice tributario, ha per un verso affermato la giurisdizione del giudice ordinario "in subiecta materia" e per altro verso esplicitato alcuni principi di carattere generale in ordine al riparto tra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria in tema di sanzioni.

Afferma, infatti, la Suprema Corte che ,in relazione a cartelle esattoriali emesse per la riscossione di sanzioni amministrative costituenti entrate non tributarie ,la giurisdizione appartiene al giudice ordinario e detta giurisdizione può essere esclusa "soltanto in presenza di materie attribuite dalla legge alla competenza giurisdizionale di altro ordine di giurisdizione (come le ingiunzioni in materia urbanistica ed edilizia ex art.34 D.Lgs.n.80 del 1998, poi sostituito dall'art.7 della legge n.205 del 2000, nel testo ora vigente dopo la sentenza della Corte Costituzionale n.204 del 2004) oppure in materia devoluta alle commissioni tributarie, trattandosi per l'appunto della riscossione di tributi. Ma il titolo della pretesa deve essere 'ab origine' qualificato dall'appartenenza ad una di tali materie".

Castrovillari, li 30 settembre 2005.

avv.C.Lucia Filomia