

---

# Sanzioni irrogate dall'AAMS: qual'è il giudice competente?

---

di [Vincenzo Mirra](#)

**Publicato il 24 Luglio 2014**

la giurisdizione competente per le sanzioni irrogate dall'AAMS è stata oggetto, nel tempo, di altalenanti pronunce della Giurisprudenza, tra l'altro non in linea con la dottrina, comportando la necessità di reiterati interventi della prassi amministrativa al fine di dirimere i diversi dubbi interpretativi emersi in sede applicativa (Fabrizio Stella e Vincenzo Mirra)

## 1. Premessa.

Per poter argomentare adeguatamente sulla problematica, è necessario individuare la normativa di riferimento relativa all'illecito amministrativo, ossia la Legge 24 novembre 1981, n. 689, e quella inerente al processo tributario, di cui al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Nello specifico, l'art. 2 del citato decreto legislativo, novellato dall'art. 12, c. 2, della Legge finanziaria per l'anno 2002 (n. 44 del 28 dicembre 2001), aveva disciplinato, non senza sollevare dubbi di carattere soprattutto applicativo, la competenza giurisdizionale per le sanzioni amministrative non tributarie irrogate dagli Uffici Finanziari.

La prefata normativa aveva stabilito che i giudici tributari fossero competenti a conoscere le controversie sia relative al pagamento dei tributi, sia quelle concernenti le sanzioni amministrative irrogate dagli Uffici finanziari.

A seguito di tale novità legislativa, la dottrina e la prassi amministrativa avevano però interpretato in senso restrittivo il dettato normativo limitando la competenza del giudice tributario alle sole sanzioni amministrative collegate, in maniera diretta o indiretta, all'ordinamento tributario.

In maniera analoga si era espressa l'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 25/E del 21 marzo 2002), la quale aveva specificato che il giudice tributario fosse competente a conoscere le controversie in materia di sanzioni amministrative non tributarie, irrogate da Uffici finanziari, connesse comunque a violazioni di precetti relativi "*all'ordinamento giuridico-tributario e attinenti alla gestione dei tributi*".

Tale interpretazione restrittiva escludeva dall'alveo della giurisdizione tributaria l'impugnazione di tutte quelle sanzioni amministrative non tributarie, anche se emanate da Uffici finanziari, le cui violazioni **non** fossero connesse con un pretesa tributaria o alla gestione dei tributi.

## 2. La Sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Un., n. 13902 del 14 giugno 2007.

La Sentenza in questione assume carattere di rilievo assoluto in quanto, discostandosi dall'orientamento fino ad ora esposto, poneva le basi per una modifica interpretativa della problematica in essere.

La Suprema Corte, fornendo un'interpretazione estensiva dell'art. 2 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte relativa alle sanzioni amministrative, aveva posto al centro della discussione l'organo che irroga la sanzione. In sostanza, secondo la citata Corte, la norma in questione estendeva la giurisdizione dei giudici tributari anche per le controversie le cui violazioni fossero diverse da quelle tributarie, sulla base del semplice collegamento con l'organo che irrogava le sanzioni amministrative.

La *condicio sine qua non* affinché la giurisdizione delle Commissioni tributarie fosse applicata anche alle controversie relative a sanzioni amministrative non tributarie, era l'irrogazione di dette sanzioni da parte di un Ufficio finanziario.

L'effetto dirompente di tale interpretazione legislativa era presto detto: le citate Commissioni tributarie avrebbero dovuto decidere sia su liti aventi ad oggetto tributi di ogni genere, sia su sanzioni inerenti illeciti amministrativi di varia natura, qualora emanate da Uffici finanziari.

## 3. La Circolare n.198 del 2007 dell'AAMS.

Non era esclusa da tali effetti tutta l'attività posta in essere dall'AAMS, che già da tempo aveva acquisito la qualifica di Ufficio finanziario<sup>1</sup>, la quale avrebbe dovuto ricondurre sotto la giurisdizione tributaria tutte le controversie relative a sanzioni amministrative da essa irrogate, anche se connesse a "*violazioni diverse da quelle più direttamente tributarie*".

Pertanto, la stessa AAMS interviene con la Circolare n. 198 nel 2007 al fine di fornire le istruzioni operative sulla controversa materia, tenuto conto dell'ampliamento della competenza della giurisdizione tributaria definito dall'orientamento espresso dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la citata sentenza n. 13902 del 14 giugno 2007.

**La sentenza modifica il panorama di riferimento ed assume un significato altamente innovativo** in quanto, ponendo in essere un'interpretazione estensiva dell'art. 2 del decreto legislativo n. 546 del 1992, nella parte relativa all'irrogazione di sanzioni amministrative, afferma la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario anche nei casi di controversie per violazioni diverse da quelle più direttamente tributarie, ritenendo che la norma in questione estenda la giurisdizione delle Commissioni tributarie sulla base del semplice collegamento con l'organo che ha irrogato le sanzioni amministrative (l'Ufficio finanziario) e non necessariamente con riferimento alla materia oggetto del contendere.

Il Giudice di legittimità, peraltro, già con l'ordinanza n. 2888 del 10 febbraio 2006, aveva ravvisato *“la tendenza espansiva dell'ambito della giurisdizione tributaria (che non incontra precisi limiti costituzionali), estesa dal legislatore, per ragioni di connessione in senso ampio, a materie estranee alle imposte ed ai tributi”*.

Tale interpretazione pone in essere, peraltro, una serie di particolarità applicative, atteso che le diverse strutture di AAMS possono trovarsi ad espletare attività di natura amministrativa e tributaria, seppure in contesti e procedimenti profondamente diversi, per poteri, funzioni ed ambiti.

**Si è, di fatto, realizzata una traslazione del procedimento verso regole processuali tributarie difformi da quelle ordinarie.**

#### **4. La Sentenza della Corte Costituzionale n. 130 del 14 maggio 2008**

La Sentenza in questione, ribaltando l'orientamento normativo vigente, dichiara l'incostituzionalità del citato art. 2 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui *“attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria”*.

Secondo la Corte, l'attribuzione di controversie *non tributarie* alla giurisdizione tributaria costituisce una violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. Infatti, la precedente interpretazione del citato dettato normativo, costituzionalmente dichiarato illegittimo, attribuendo *“alla giurisdizione tributaria le controversie relative a sanzioni unicamente sulla base del mero criterio soggettivo, costituito dalla natura finanziaria dell'organo competente ad irrogarle e, dunque, a prescindere dalla natura del rapporto cui tali sanzioni ineriscono”*, crea di fatto un nuovo giudice speciale con conseguente violazione dell'art. 102, c. 2, e VI disposizione transitoria della Costituzione.

Ne consegue, quindi, che per stabilire quali fattispecie debbano ricondursi sotto l'alveo della giurisdizione tributaria non possa prescindersi dalla *natura tributaria del rapporto*.

#### **5. La Circolare n.1838 del 2008 dell'AAMS.**

A seguito del mutato orientamento giurisprudenziale L'AAMS è intervenuta con la circolare n. 1838 fornendo, nuovamente, le specifiche istruzioni operative in merito.

La circolare, preliminarmente, osserva che gli Uffici dell'AAMS, al fine di individuare il giudice competente a decidere sull'impugnazione di sanzioni amministrative da essi irrogate, dovranno appurare la sussistenza della natura tributaria del rapporto cui la sanzione stessa si riferisce.

Ne consegue che saranno devolute alla giurisdizione tributaria le violazioni di precetti relativi “*all’ordinamento giuridico-tributario e attinenti alla gestione dei tributi*”, riconducendo alla giurisdizione *ordinaria* quelle connesse a sanzioni amministrative non tributarie.

Successivamente affronta la questione delle vicende processuali allora pendenti innanzi ai giudici tributari e l’eventuale conseguente difetto di giurisdizione. Questi, ai sensi dell’articolo 3 del d.lgs. n. 546 del 1992, può essere sollevato dinanzi alle Commissioni Tributarie, in ogni stato e grado del processo, dalla parte o rilevata d’ufficio dal giudice.

L’unica eccezione a tale ipotesi è rappresentata dal c.d. “giudicato interno” che si costituisce nel momento in cui viene emessa una sentenza il cui capo concernente la questione della sussistenza della giurisdizione della Commissione tributaria non è stato oggetto di impugnazione (la c.d. acquiescenza parziale).

Il difetto di giurisdizione può, quindi, essere eccepito o rilevato anche dopo il primo grado di giudizio, così come può essere riproposto nei gradi successivi, se nel primo grado è stato respinto.

Diversamente, nel caso in cui l’*iter* processuale innanzi alla Commissione tributaria sia giunto nella fase della trattazione del merito della controversia inerente l’irrogazione di sanzioni amministrative da parte di AAMS, la questione del difetto di giurisdizione del giudice tributario potrà, con una consequenziale sentenza di 1° grado che non ha deciso sul tema della giurisdizione, essere proposta in appello.

Nel caso in cui la Commissione tributaria adita dal ricorrente dichiari l’assenza della propria giurisdizione, quest’ultimo potrà riassumere il processo davanti al giudice competente entro il termine perentorio di sei mesi dalla comunicazione della sentenza, effettuata a cura della segreteria della Commissione alle sole parti costituite, pena l’estinzione del processo.

Circa il predetto termine per la eventuale riassunzione, si ritiene, per ragioni di compatibilità, che alla fattispecie debba applicarsi quanto indicato nell’art. 367, c. 2, c. p. c..

Nell’ipotesi in cui il difetto di giurisdizione della Commissione tributaria, al contrario, sia rilevato dalla parte ricorrente, tenuto conto dell’indirizzo interpretativo manifestato dalla Corte Costituzionale nella richiamata sentenza n. 130 del 5 – 14 maggio 2008, l’Ufficio dell’Amministrazione, anche al fine di deflazionare il contenzioso pendente dinanzi agli organi di Giustizia Tributaria, potrà depositare, presso la segreteria della Commissione, una memoria atta a condividere la questione rappresentata dal ricorrente.

## 6. Disegni di legge in corso d’esame.

La *questio*, non è pur tuttavia sopita: la riforma del processo tributario è, di fatti, un tema caro al Legislatore fiscale.

Si segnala - infatti al riguardo - l’Atto Senato n. 988, di iniziativa parlamentare, presentato il 1° agosto 2013, assegnato alle Commissioni riunite 2<sup>a</sup> (Giustizia) e 6<sup>a</sup> (Finanze e Tesoro) in sede referente, con richiesta di pareri dalle Commissioni 1<sup>a</sup> (Affari costituzionali) e 5<sup>a</sup> (Bilancio).

Con specifico riguardo alla giurisdizione tributaria, si evidenzia, in particolare, il Capo I dell'articolato citato, composto da cinque articoli nei quali sono disciplinati i capisaldi della giurisdizione tributaria, esercitabile dai tribunali tributari, dalle Corti d'appello tributarie e dalla Sezione tributaria della Corte di cassazione.

Gli articoli ne definiscono: l'ambito; le patologie (difetto di giurisdizione) ed i rimedi specifici (regolamento preventivo di giurisdizione).

L'articolo 5 disciplina poi la c.d. *translatio iurisdictionis*, modellata sulle peculiarità del transito dell'azione nel processo tributario e dal processo tributario verso giurisdizioni contermini, nel quadro generalmente prestabilito dall'articolo 59 della legge n. 69 del 2009.

Si riporta lo stralcio dell'articolato citato:

**“TITOLO I - DEI GIUDICI TRIBUTARI E DEI LORO AUSILIARI**

**CAPO I - DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA**

**Art. 1. (Gli organi della giurisdizione tributaria)**

*1. La giurisdizione tributaria è esercitata dai tribunali tributari, dalle corti d'appello tributarie e dalla Sezione tributaria della Corte di cassazione.*

*2. I giudici tributari applicano le norme processuali di cui al presente codice.*

*3. Solo per quanto non disposto dal presente codice, anche con l'impiego dell'analogia, e sempre che siano compatibili con esse, i giudici tributari applicano le disposizioni del codice di procedura civile e le disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, di cui al regio decreto 18 dicembre 1941, n. 1368.*

**Art. 2. (Ambito della giurisdizione tributaria)**

*1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati.*

*2. Sono altresì demandate ai giudici tributari tutte le controversie catastali.*

*3. I giudici tributari non hanno giurisdizione sulle controversie che attengono all'atto di pignoramento e agli altri atti dell'esecuzione forzata tributaria.*

**Art. 3. (Difetto di giurisdizione del giudice tributario)**

*1. Il difetto di giurisdizione è rilevabile, anche d'ufficio, soltanto nel primo grado del giudizio.*

**Art. 4. (Regolamento preventivo di giurisdizione)**

*1. Finché la causa non sia stata decisa in primo grado, ciascuna delle parti può proporre regolamento di giurisdizione a norma degli articoli 41 e 367 del codice di procedura civile.*

**Art. 5. (Trasferimento dell'azione davanti al giudice tributario)**

1. *Se dalla Corte di cassazione o da altro giudice, con pronuncia passata in giudicato, viene riconosciuta la giurisdizione del giudice tributario, l'azione è trasferita davanti a questo mediante ricorso secondo le modalità e le forme indicate dall'articolo 41.*

2. *Il ricorso di cui al comma 1 può essere presentato, a pena d'inammissibilità, soltanto dopo il passaggio in giudicato della pronuncia che dichiara la giurisdizione del giudice tributario ed entro il termine perentorio di tre mesi da quando la pronuncia stessa è passata in giudicato.*

3. *Nel giudizio attivato a norma dei commi 1 e 2, fermi gli effetti sostanziali e processuali che la domanda avrebbe prodotto se inizialmente proposta davanti al giudice tributario, tutte le parti possono rimodulare le rispettive difese, adeguandole a quelle proprie del processo tributario, ferme restando le preclusioni e le decadenze intervenute.*

4. *Le parti, a loro richiesta, sono rimesse in termini in caso di errore scusabile ove ricorrano le condizioni di cui all'articolo 153, secondo comma, del codice di procedura civile.*

5. *I provvedimenti cautelari emessi nel giudizio davanti al giudice inizialmente adito conservano la loro efficacia, salvo che, su istanza della parte interessata, vengano revocati o modificati dal giudice tributario a norma dell'articolo 114'.*

Il Provvedimento è attualmente all'esame in Commissione Referente al Senato della Repubblica e, attesa la delicatezza della materia che, come visto, ben può provocare disarmoniche interpretazioni normative, si auspica un lavoro puntuale e minuzioso in fase emendativa per evitare di approvare un testo foriero di contenziosi.

*"L'introduzione di un sistema di norme in grado di regolare in modo efficace ed efficiente il processo tributario è essenziale non solo al fine di garantire un processo giusto nelle materie di natura fiscale, garantendo gli inviolabili diritti del contribuente, ma allo stesso tempo è fondamentale per costruire quel contesto normativo in grado di creare le migliori condizioni per lo sviluppo del sistema produttivo"<sup>2</sup>.*

24 luglio 2014

Vincenzo Mirra e Fabrizio Stella

1 Per effetto dell'art. 25, c. 2, del Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300, modificato dall'art. 1 del Decreto Legislativo 3 luglio 2003, n. 173 e dall'art. 1, c. 84, Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

2In tal senso il relatore per la 6<sup>a</sup> Commissione, senatore [MOSCARDELLI](#), durante la seduta del 17 giugno 2014.