

**MASSIMO BASILAVECCHIA**

**LA GIURISDIZIONE DEL GIUDICE AMMINISTRATIVO IN MATERIA  
TRIBUTARIA**

*1. L'ambito originario della giurisdizione tributaria – 2. Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo nel vigore del d.p.r. n. 636/1972 – 3. Evoluzione con il d.lgs. n. 546/1992 – 4. Norme e giurisprudenza del terzo millennio - 5. L'erosione delle competenze del giudice amministrativo – 6. Le attuali competenze giurisdizionali del giudice amministrativo in materia tributaria - 6.1. Gli atti generali 6.2. Gli aiuti di stato 6.3. Gli oneri connessi a provvedimenti abilitativi in edilizia 6.4. Il diritto di accesso 7. Il risarcimento del danno in materia tributaria: rilevanza della definizione della situazione soggettiva*

*1. L'ambito originario della giurisdizione tributaria.*

La giurisdizione tributaria nasce come alternativa (quasi paragiurisdizionale) al giudice ordinario, in un contesto in cui la lite tributaria è quasi esclusivamente pertinente all'*an* e al *quantum* del tributo.

Essa, in questa prospettiva storica, tutelava posizioni considerate in modo quasi unanime come di diritto soggettivo, su atti che hanno contenuto ed effetti di carattere patrimoniale.

In tale contesto, il problema del riparto con la giurisdizione amministrativa o non si poneva affatto, perché la giurisdizione tributaria operava su di un piano completamente diverso rispetto a quella del giudice amministrativo, ovvero poteva basarsi sui tradizionali criteri che delimitano le competenze del giudice amministrativo e del giudice ordinario. Questa seconda ipotesi vale poi soprattutto per tutte quelle imposte non devolute alle commissioni tributarie (ad es. le imposte doganali) ma che venivano giudicate dal giudice ordinario o da quello amministrativo secondo criteri di riparto tradizionali.

Rispetto alle giurisdizioni previste e regolate dalla Costituzione, quella tributaria ha un ambito di legittimazione limitato e un ruolo non codificato: si tratta tuttavia di una presenza che necessariamente incide, diminuendola, sulla competenza giurisdizionale delle prime (se non ci fosse la giurisdizione tributaria, quella ordinaria e quella amministrativa avrebbero più competenze). In questa fase originaria, chi soffre la presenza della giurisdizione tributaria è soprattutto la giurisdizione civile ordinaria.

## 2. Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo nel vigore del d.p.r. n. 636/1972

Nel vigore del d.p.r. n. 636/1972, ossia con la riforma tributaria, la situazione non cambia, anche perché le commissioni tributarie continuano ad avere giurisdizione solo su determinate imposte; al contrario, la giurisdizione amministrativa tende a espandersi in materia tributaria perché il “contenzioso tributario” non prevede istituti fondamentali per l’effettività e la completezza delle tutele, quali i provvedimenti cautelari e l’esecuzione delle sentenze. In tale quadro, si offre al giudice amministrativo la possibilità di intervenire in materia tributaria attraverso l’impugnazione degli atti di diniego della sospensione amministrativa del ruolo, ovvero assicurando, a mezzo del giudizio di ottemperanza, l’esecuzione delle decisioni delle commissioni tributarie. Poiché, inoltre, il contenzioso tributario resta ancorato all’impugnazione di atti individuali, la tutela avverso atti generali, rilevanti ai fini dell’applicazione del tributo, è devoluta al giudice amministrativo, secondo una regola che da mezzo secolo riconosce, al giudice tributario, la sola possibilità di disapplicazione dell’atto generale<sup>1</sup>.

Ancora, gli atti impugnabili elencati nel d.p.r. 636/72 sono considerati un *numerus clausus*, con la conseguenza che la tutela avverso atti estranei all’elenco può essere offerta dal giudice amministrativo, soprattutto se si riscontra l’esercizio di poteri discrezionali.

Insomma, quella che il giudice amministrativo offre è una tutela complementare a quella del giudice tributario, nel cui ambito la maggiore efficacia è data dal giudizio di ottemperanza, utilizzato per l’esecuzione delle decisioni delle commissioni in virtù di una consolidata giurisprudenza.

## 3. Evoluzione con il d.lgs. n. 546/1992

Con il passaggio (1991/92, con effetto dal 1996) dal contenzioso tributario al processo tributario, secondo la felice formula di Claudio Consolo<sup>2</sup>, questa funzione ausiliare del giudice amministrativo si contrae decisamente, perché il processo tributario recupera al suo interno, come era giusto e forse inevitabile, quelle forme

---

<sup>1</sup> Per un’analisi del riparto sul finire degli anni ottanta del secolo scorso, si rinvia a Basilavecchia, Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario, in Boll.trib. 1990, 805.

<sup>2</sup> Dal contenzioso al processo tributario, Milano 1990.

di tutela invocate dalla dottrina per almeno venti anni (sospensione dell'atto impugnato, esecuzione della sentenza soprattutto a mezzo di giudizio di ottemperanza).

#### *4. Norme e giurisprudenza del terzo millennio*

Il quadro cambia sensibilmente quando nel 2002 la giurisdizione delle commissioni tributarie viene generalizzata ed estesa come noto ai tributi di ogni genere e specie, comunque denominati. Al di là della modifica dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/92, sono le conseguenze che la giurisprudenza – assolutamente condivisibile - trae da tale innovazione a comportare un cambio radicale di prospettiva. Sebbene l'art.2 intendesse modificare solo l'ambito esterno, o "orizzontale" della giurisdizione tributaria, la Corte di cassazione fornisce una lettura molto più ampia della nuova delimitazione, e estende il concetto: non appartengono alla giurisdizione tributaria solo le liti relative a **tutti i tributi**, ma anche (quasi) **tutte le liti** relative a ciascun tributo<sup>3</sup>.

Insomma, quando su un tributo si manifesta un conflitto, la giurisdizione competente è quella tributaria, quale che sia l'oggetto della lite. Viene così superato il limitato numero di atti impugnabili contenuto nell'art. 19, disposizione che non viene più intesa quale complemento necessario alla demarcazione della giurisdizione, ma quale semplice indicazione – non tassativa – degli atti contro i quali si può originare una controversia<sup>4</sup>. All'interno dell'ambito applicativo del singolo tributo, la competenza delle commissioni tributarie è tendenzialmente

---

<sup>3</sup> Si tratta di una logica simile a quella che ha ispirato il legislatore nel dettare il comma 7 dell'art. 7 del c.p.a.: "7. Il principio di effettività è realizzato attraverso la concentrazione davanti al giudice amministrativo di ogni forma di tutela degli interessi legittimi e, nelle particolari materie indicate dalla legge, dei diritti soggettivi".

<sup>4</sup> Cass. civ. Sez. Unite, 21-01-2019, n. 1542: "Ai fini della delimitazione dell'ambito della giurisdizione tributaria, occorre attribuire esclusivo rilievo alla disciplina dettata dall'art. 2 del D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546, norma espressamente dedicata a definire l'oggetto della giurisdizione tributaria, senza che tale disciplina possa essere in qualche modo condizionata (in senso limitativo) dal dettato del successivo art. 19, il quale, agendo su un piano distinto, elenca gli atti che possono, e debbono, essere oggetto di impugnazione dinanzi ai giudice tributario. L'art. 2 costituisce, infatti, la sedes materiae per individuare i confini della giurisdizione tributaria, delineati essenzialmente attraverso l'indicazione dei tributi oggetto di controversia, con i relativi accessori, confini ampliatisi fino a comprendere le controversie aventi ad oggetto, innanzitutto, "i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati" (con esclusione delle controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria, tra i quali non rientrano le cartelle di pagamento e gli avvisi di mora), e sempre che si tratti di controversie in cui sia configurabile un rapporto di natura effettivamente tributaria, cioè concernente prestazioni patrimoniali e/o imposte di natura tributaria, ai fine di evitare la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. Si tratta, quindi, di una giurisdizione attribuita in via esclusiva e razione materiae, indipendentemente dal contenuto della domanda e dalla tipologia di atti emessi dall'Amministrazione finanziaria".

esaustiva, ossia tende ad assicurare – salvo limiti espressamente stabiliti dalla legge, come nel caso degli atti generali -, qualsiasi forma di tutela, avverso qualsiasi espressione di quella che a me piace chiamare funzione impositiva.

##### *5. L'erosione delle competenze del giudice amministrativo*

Ma se la giurisdizione delle commissioni è così diventata esclusiva, nel senso più pieno dell'aggettivo, non ha più alcun rilievo il carattere discrezionale dell'atto impugnato, così come la sua estraneità all'elenco di atti impugnabili (solo episodicamente compare ancora, in qualche sentenza del giudice di legittimità, qualche accenno alla presenza di poteri discrezionali, che potrebbero influire sulla giurisdizione). Soprattutto per atti di diniego ad istanze pretensive (l'autotutela, le dilazioni di pagamento<sup>5</sup>, la transazione fiscale<sup>6</sup>), ma anche ad esempio per i provvedimenti di fermo amministrativo emessi in base alla legge di contabilità di stato, perdono qualsiasi rilievo la eventuale discrezionalità del provvedimento, la natura della posizione giuridica vantata dall'istante, che può ben essere di interesse legittimo, al limite la stessa natura del soggetto pubblico che emana il provvedimento.

E' un'evoluzione importante, il cui sviluppo costituisce a mio avviso uno dei principali meriti della giurisprudenza di cassazione in materia tributaria (soprattutto, ovviamente, delle sezioni unite, ma non solo). Anche perché, con tempestività, coglie che le vicende di attuazione dei tributi si fanno sempre più complesse, vedono emergere potenziali conflitti in forme prima non immaginabili (si pensi alla iscrizione in albi, quale quello delle ONLUS, ovvero quello dei soggetti abilitati a effettuare operazioni IVA in ambito intraUE, alla revoca della partita IVA, all'ammissione a regimi particolari quali l'adempimento collaborativo o a procedure di composizione amichevole di controversie di carattere internazionale).

Essa appare infatti anche coerente con la risposta che, nel 2004, la Corte costituzionale aveva fornito, con la sentenza n. 204, al dubbio su quale possa essere il fondamento di una giurisdizione speciale (oltretutto, non disciplinata dalla Costituzione, ma semplicemente tollerata)<sup>7</sup>. Perché solo un giudice che assicura la

---

<sup>5</sup> Cass. Sez.un. n. 7612/2010 e n. 15647/2010.

<sup>6</sup> Cassazione sezioni unite n. 25632 del 2016, che si ricollega ai precedenti in tema di rateizzazione e di autotutela e al prevalente orientamento della giurisprudenza amministrativa.

<sup>7</sup> La coerenza tra la giurisprudenza di cassazione che si esamina e la sentenza 204 del 2004 della Corte costituzionale è confermata dal fatto che il giudice di legittimità pone, quale requisito per la giurisdizione tributaria, l'effettiva espressione di una funzione pubblica impositiva: Cass. Sez. Unite

composizione di qualsiasi forma di conflitto nella materia ad esso attribuita, che esercita una giurisdizione atta a decidere sia questioni di diritto soggettivo, sia questioni di interesse legittimo, può presentarsi, come richiede la Corte in quella fondamentale sentenza, come giudice **nell'amministrazione** e non come (inaccettabile) giudice **dell'amministrazione**.

La linea di riparto viene così a identificarsi non in una diversa natura delle posizioni soggettive – trovano tutela nelle commissioni tributarie anche (se non soltanto, come personalmente ritengo) interessi legittimi – quanto piuttosto nella specialità di materia: quando la controversia è in materia tributaria, non c'è spazio, se non per i casi che si esamineranno di seguito, per la giurisdizione del giudice amministrativo<sup>8</sup>. Tanto è vero che si è attribuita al giudice tributario (e non a quello amministrativo) anche la giurisdizione sulla lite promossa, in materia catastale, non dall'intestatario della partita, ma dall'ente impositore<sup>9</sup>, che ritenesse errata in difetto la rendita attribuita, con evidente forzatura del sistema processuale tributario, che vede la lite sempre avviata dal contribuente o comunque dal destinatario degli atti amministrativi impugnabili.

E' evidente che questo quadro formatosi dalla metà del primo decennio del 2000 comporta un'erosione molto maggiore delle competenze del giudice amministrativo; molti atti, non indicati come impugnabili dall'art. 19 d.lgs. n. 546/92, avrebbero trovato tutela davanti al giudice amministrativo, se la giurisdizione tributaria non si fosse estesa a qualsiasi tipologia di lite.

Esso è da ritenere costituzionalmente legittimo, assumendo come presupposto che non esista una riserva del giudice amministrativo quanto alla tutela degli interessi legittimi<sup>10</sup>.

---

Ord., 16-05-2019, n. 13242: “Il fondamento della disposizione contenuta nell'art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 12, L. 28 dicembre 2001, n. 448, pur nell'ottica di un ampliamento dell'ambito giurisdizionale del giudice tributario, richiede necessariamente che alla controversia non sia estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà - soggezione, proprio del rapporto tributario, con la conseguenza che, se la controversia ha ad oggetto un rapporto di natura privatistica, l'assenza di un soggetto investito di potestas impositiva comporta anche l'assenza del rapporto tributario”; Cass. Sez. Unite, Sent., 11-09-2018, n. 22086: “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”.

<sup>8</sup> Una recente ordinanza delle sezioni unite, n. 19088 del 14 settembre 2020, ha ad esempio affermato che in sede giurisdizionale amministrativa non può essere sindacata nemmeno incidentalmente la legittimità degli atti dell'amministrazione finanziaria dai quali risulti una determinata posizione debitoria che determina, a carico del soggetto, l'esclusione da una procedura di gara.

<sup>9</sup> Cass. ss.uu. n. 15201/2015.

<sup>10</sup> Nella giurisprudenza costituzionale e di legittimità, l'affermazione della inesistenza di una riserva di giurisdizione sugli interessi legittimi, in favore del giudice amministrativo, è ricorrente; da ultimo,

Da questa evoluzione giurisprudenziale si trae la spiegazione della carenza di casi<sup>11</sup> in cui si è data applicazione al comma 4 dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo il quale la natura tributaria di un atto non ne impedisce l'impugnazione davanti al giudice amministrativo; l'ambito di applicazione potenziale di tale norma<sup>12</sup>, tra l'altro, era costituito - nelle probabili intenzioni del

---

Corte costituzionale, n. 160 del 2019 (*“Come questa Corte ha già avuto modo di affermare, se è fuor di dubbio che i principi fondamentali del nostro sistema costituzionale espressi dagli artt. 24 e 113 Cost. devono avere applicazione rigorosa a garanzia delle posizioni giuridiche dei soggetti che ne sono titolari, ciò non significa che il citato art. 113 Cost., correttamente interpretato, sia diretto ad assicurare in ogni caso e incondizionatamente una tutela giurisdizionale illimitata e invariabile contro l'atto amministrativo, spettando invece al legislatore ordinario un certo spazio di valutazione nel regolarne modi ed efficacia (sentenze n. 100 del 1987, n. 161 del 1971 e n. 87 del 1962). Ancora più precisamente, questa Corte ha affermato che «[i]l [...] secondo comma dell'art. 113 non può essere interpretato senza collegarlo col comma che lo segue immediatamente e che contiene la norma, secondo la quale la legge può determinare quali organi di giurisdizione possano annullare gli atti della pubblica Amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge medesima. Il che sta a significare che codesta potestà di annullamento non è riconosciuta a tutti indistintamente gli organi di giurisdizione, né è ammessa in tutti i casi, e non produce in tutti i casi i medesimi effetti» (sentenza n. 87 del 1962). Ciò, fermo restando naturalmente che, affinché il precetto costituzionale di cui agli artt. 24 e 113 Cost. possa dirsi rispettato, è comunque «indispensabile [...] che la norma, la quale si discosti dal modello accolto in via generale per l'impugnazione degli atti amministrativi, sia improntata a ragionevolezza e adeguatezza» (sentenza n. 100 del 1987)» e, in materia tributaria, esplicitamente Cass. civ. Sez. Unite, 27/03/2007, n. 7388 (*“In tema di contenzioso tributario, l'art. 12, comma secondo, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, configurando la giurisdizione tributaria come giurisdizione a carattere generale, che si radica in base alla materia, indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato, comporta la devoluzione alle commissioni tributarie anche delle controversie relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, non assumendo alcun rilievo la natura discrezionale di tali provvedimenti, in quanto l'art. 103 Cost. non prevede una riserva assoluta di giurisdizione in favore del giudice amministrativo per la tutela degli interessi legittimi, ferma restando la necessità di una verifica da parte del giudice tributario in ordine alla riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie indicate dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che non attiene alla giurisdizione, ma alla proponibilità della domanda”*). La tesi della esclusiva competenza del giudice amministrativo sugli interessi legittimi riaffiora però episodicamente nella giurisprudenza amministrativa.*

<sup>11</sup> Un accenno si rinviene in materia di contenzioso doganale in Cass. civ. Sez. V, 06-09-2006, n. 19193: “quand'anche si verifichi l'eventuale compressione della fase amministrativa interinale - fermo all'occorrenza l'intervento della giurisdizione amministrativa qualora venga coinvolto l'interesse al corretto "iter" formativo del potere impositivo, in linea con l'art. 7, ultimo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 -, non resta compromesso il principio di effettività della tutela giurisdizionale”.

<sup>12</sup> Ambito comunque concepito come ridotto, anche rispetto a entrate tributarie che, all'epoca, erano assegnate alla giurisdizione del giudice ordinario: “La giurisdizione del giudice ordinario in ordine ai tributi non devoluti alla giurisdizione tributaria prima della riforma introdotta dall'art. 12, comma secondo, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi la cognizione di tale giudice, non al solo rapporto tributario, ma anche alla legittimità, sostanziale e procedimentale, degli atti del procedimento impositivo, tanto di accertamento che di riscossione (ivi compresa la tutela cautelare). Né può farsi leva - al fine di ritenere devolute al giudice amministrativo le controversie relative alla legittimità dei predetti atti, in quanto concernenti, in assunto, posizioni di interesse legittimo - sull'art. 7, comma quarto, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in materia di statuto dei diritti del contribuente: stabilendo, infatti, che “la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti”, tale disposizione si limita a confermare il principio, già generalmente riconosciuto, per cui il carattere esclusivo e pieno della giurisdizione ordinaria in materia tributaria non impedisce che, ove la legge attribuisca ad organi amministrativi una potestà discrezionale di incidere su situazioni di diritto, possa sussistere la giurisdizione del giudice amministrativo secondo i normali criteri di riparto (come

legislatore – anche dalla possibilità di tutela avverso atti istruttori certamente non immediatamente impugnabili davanti alle commissioni, ma anche per questa casistica la Suprema Corte ha ribadito in via di principio la giurisdizione tributaria<sup>13</sup> (ancorché in assenza di una tutela immediata) indicando quale alternativa, in mancanza di adozione di atti impositivi, la giurisdizione del giudice ordinario<sup>14</sup>.

#### *6. Le attuali competenze giurisdizionali del giudice amministrativo in materia tributaria*

Tirando le fila, le competenze attuali del giudice amministrativo in materia tributaria vanno ormai essenzialmente rinvenute in quelle ipotesi normative che espressamente sembrano escludere, anche in materia a stretto rigore tributaria, la competenza delle commissioni; ovvero nelle quali l'atto impugnabile è così difficilmente collocabile nell'art. 19, per quanto inteso estensivamente, da rendere ardua la effettiva possibilità di azione in sede tributaria; viene alla mente un solo caso, che è quello degli atti amministrativi in materia di domicilio fiscale, sui quali peraltro non si registra una casistica processuale da molti anni. Oltre che, naturalmente, nei casi in cui la controversia riguardi entrate pubbliche non tributarie e ricorra un'ipotesi di giurisdizione, di legittimità, esclusiva o di merito, del giudice amministrativo.

---

avviene per l'impugnazione di atti amministrativi a contenuto generale o normativo, ovvero di atti di natura provvedimentoale che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva)" (Cass. Sez. Unite, 13-07-2005, n. 14692).

<sup>13</sup> Cass. civ. Sez. Unite Sent., 16-03-2009, n. 6315: "È preclusa la possibilità di adire gli organi di giustizia amministrativa (Tar e Consiglio di Stato) avverso gli "ordini di verifica" fiscale in base al disposto dell'art. 7, comma quarto, della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo cui "la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti", in quanto nella disciplina del contenzioso tributario quale risultante dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (art. 2 sia nel testo originario, che in quello novellato dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448), la tutela giurisdizionale dei contribuenti, con riguardo ai tributi cui le predette norme hanno riferimento, è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, concepita come comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria, e tale esclusività non è suscettibile di venir meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile e, quindi, di impossibilità di proporre contro tale provvedimento quel reclamo che costituisce il veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione, perché siffatte situazioni incidono unicamente sull'accoglibilità della domanda ossia sul merito, valutabile esclusivamente dal giudice avente competenza giurisdizionale su di essa. La giurisdizione piena ed esclusiva del giudice tributario sulle materie ad esso devolute non ha ad oggetto solo gli atti "finali" del procedimento amministrativo di imposizione tributaria, ovverossia gli atti definiti propriamente come impugnabili dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, ma investe tutte le fasi del procedimento che hanno portato all'adozione ed alla formazione di quell'atto, tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e sostanziale) su un qualche atto "istruttorio" prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto finale impugnato".

<sup>14</sup> Cassazione, sezioni unite, n. 11082/2016 e n. 8587/2016.

### 6.1. *Gli atti generali*

E dunque resta in primo luogo la inossidabile competenza del giudice amministrativo sull'impugnazione degli atti generali (art. 7 d.lgs. n. 546/92) anche se aventi specifico contenuto tributario<sup>15</sup>. La giurisprudenza delle sezioni unite ne ha fatto importanti applicazioni anche in materia catastale (sentenza n. 7665 del 2016) affermando la giurisdizione amministrativa su atti generali, prodromici all'attribuzione delle rendite sui singoli immobili. Tali atti sono disapplicabili dal giudice tributario, ex art. 7 d.lgs. n. 546/92<sup>16</sup>.

Nel tempo, si modifica il contesto in cui la disapplicazione degli stessi atti generali si colloca a proposito degli atti tributari; se infatti la disapplicazione da parte del giudice civile, di cui è riconosciuta la ammissibilità anche in controversie che – come accade nel processo tributario - vedano parte l'amministrazione pubblica<sup>17</sup>, è legata a posizioni di diritto soggettivo<sup>18</sup>, nel tributario essa è ammissibile a prescindere dalla posizione giuridica tutelata, anche perché, se gli atti generali sono per definizione non impugnabili in sede tributaria, non si pone un problema di aggiramento, attraverso la disapplicazione, del termine decadenziale di impugnazione.

Altri limiti alla disapplicazione non sembrano condivisibili<sup>19</sup>; in particolare, anche rispetto alla disapplicazione del giudice tributario dovrebbe essere irrilevante

---

<sup>15</sup> Non condivisibile appare l'affermazione della giurisdizione tributaria sancita dal Consiglio di Stato (Sez. IV, 29-02-2016, n. 853) in un caso nel quale l'atto generale tariffario è stato considerato come direttamente incidente sui singoli rapporti tributari: "Spetta alla giurisdizione del giudice tributario la controversia avente ad oggetto l'impugnativa di un decreto del presidente di una Autorità portuale con cui è stata aumentata la tassa portuale per alcune voci merceologiche (quali il carbone, oli minerali alla rinfusa, esclusi i laterizi). In questa ipotesi, infatti: a) si è al cospetto di atti che determinano in via immediata un elemento essenziale della obbligazione tributaria (fissano la misura dell'aliquota dovuta, ed indicano e "perimetrano" le merci sulle quali è dovuta); b) trattasi di atti autoesecutivi, immediatamente lesivi, e non necessitanti di alcun ulteriore atto specificativo (l'importo dell'imposta dovuta discende unicamente dal dato quantitativo riposante nelle merci movimentate)". Infatti, se si adottasse questo metro, molti degli atti generali definitivi di una precisa obbligazione tributaria dovrebbero essere considerati alla stregua di atti individuali, come fossero latori di una pretesa specifica verso il singolo contribuente.

<sup>16</sup> Devono essere ovviamente atti generali che condizionano l'esito della controversia; il che va escluso, a proposito delle circolari, che come noto non creano diritto e tanto meno condizionano l'esito del giudizio: da ultimo TAR Lazio, n. 2207/2019.

<sup>17</sup> Cass. Sez. Unite, 25 maggio 2018, n. 13193.

<sup>18</sup> Si veda la nota di Cingano alla sentenza da ultimo citata, Il contrasto fra le decisioni delle sezioni unite sulla disapplicazione dell'atto amministrativo nelle cause civili con la p.a., in *Corriere Giur.*, 2019, 845.

<sup>19</sup> La disapplicazione non deve necessariamente essere richiesta dalla parte, ma deve comunque derivare, ancorché disposta d'ufficio, dall'impostazione dei motivi di ricorso, dai quali deve emergere la possibile illegittimità dell'atto generale; così Cass. civ. Sez. V, 17-09-2019, n. 23068, secondo la



l'inoppugnabilità dell'atto generale<sup>20</sup>, mentre il potere di disapplicazione sembrerebbe risultare precluso in caso di giudicato di rigetto<sup>21</sup> del ricorso giurisdizionale amministrativo proposto avverso l'atto generale.

## 6.2. Gli aiuti di stato

Così come dovrebbe essere ormai acquisito, che in materia di aiuti di stato indebitamente concessi o fruiti la competenza giurisdizionale esclusiva del giudice amministrativo prevale anche quando l'aiuto avesse in origine natura tributaria (adunanza plenaria, n. 6 del 2014). L'attribuzione alla giurisdizione amministrativa delle controversie *“relative agli atti ed ai provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e le controversie aventi ad oggetto gli atti e i provvedimenti adottati in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal soggetto che l'ha concesso”* è stata inserita nell'art.133, lettera z-sexies, del codice del processo amministrativo, dall'art. 49, comma 2 della legge 24 dicembre 2012, n. 234 e successive modifiche.

In un saggio assai stimolante sul tema, la dottrina<sup>22</sup> ha correttamente escluso che una residuale giurisdizione tributaria possa discendere dall'utilizzo di categorie proprie invece del riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo (così distinguendo tra potere vincolato o discrezionale, ovvero tra

---

quale si tratta di un potere derivante da un principio generale, ossia dalla capacità del giudice tributario di risolvere incidentalmente tutte le questioni preliminari, salvo che quelle espressamente escluse, ancorché devolute ad altre giurisdizioni (art. 2 d.lgs. 546/92). Così inteso, il potere di disapplicazione riguarda qualsiasi atto amministrativo, anche non avente efficacia generale.

<sup>20</sup> “In tema di contributi consortili, quando la cartella esattoriale emessa per la loro riscossione sia motivata facendo riferimento ad un piano di classifica approvato dalla competente autorità regionale, il contribuente, anche in assenza di contestazione di tale piano in sede di impugnazione della cartella o di sua mancata impugnazione innanzi al giudice amministrativo, è sempre ammesso a contestare in giudizio la sussistenza del beneficio fondiario o i criteri con cui il Consorzio abbia messo in esecuzione le direttive del predetto atto amministrativo” (così da ultimo Cass. civ. Sez. V, 11-03-2020, n. 6839).

<sup>21</sup> Cass. civ. Sez. V, 24-01-2019, n. 1952; Cass. civ. Sez. V, 01-04-2016, n. 6358 “Il potere di disapplicazione riconosciuto alle commissioni tributarie dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 degli atti amministrativi illegittimi ed, in particolare, delle delibere comunali di approvazione delle tariffe della TARSU, presupposte agli atti impositivi, non è precluso dalla circostanza che spetta al giudice amministrativo la cognizione, in sede di legittimità, delle delibere tariffarie. Esso sussiste anche qualora l'atto amministrativo disapplicato sia divenuto inoppugnabile per l'inutile decorso dei termini di impugnazione davanti al giudice amministrativo e risulta precluso solo quando la legittimità di un atto amministrativo sia stata affermata dal giudice amministrativo nel contraddittorio delle parti e con autorità di giudicato”.

<sup>22</sup> Fiorentino, Controllo sugli aiuti di stato incompatibili, illegali e abusivi: ruolo attuale del giudice tributario, in *Diritto e processo tributario*, 2017, 1ss..

diritti soggettivi e interessi legittimi) ed ha condivisibilmente proposto di individuare il riparto tenendo conto delle precisazioni formulate, a proposito della giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, dalla fondamentale sentenza della Corte Costituzionale, n. 204/2004. Concentrando l'analisi sulla struttura della disposizione, si è osservato che resterebbero affidati alla giurisdizione tributaria sia i casi di aiuto di stato fruito senza mediazione di provvedimenti "concessori" perché disciplinato esclusivamente dalla legge, sia i casi in cui un aiuto di stato legale (sotto il profilo procedurale) e compatibile (sotto il profilo sostanziale) sia stato utilizzato dal beneficiario in modo abusivo, ossia difforme dalle prescrizioni condizionanti la validità dell'aiuto. La verifica della legittimità formale dell'aiuto, invece, e gli atti di recupero discendenti da una decisione negativa della Commissione europea sulla misura, sarebbero ricompresi senza dubbio nella lettera *z-sexies* dell'art. 133.

La tesi, meritevole di attenta considerazione, non sembra peraltro poter effettivamente condurre a riservare un ambito giurisdizionale al giudice tributario, se non nel senso che, ove in un giudizio tributario emergesse una questione circa la natura di un'agevolazione, non dovrebbe essere declinata la giurisdizione in favore del giudice amministrativo. Quest'ultima, infatti, presuppone pur sempre un conflitto tra chi intende beneficiare dell'aiuto e un'amministrazione che lo neghi; se conflitto vi è, la giurisdizione appartiene al giudice amministrativo; mentre, se in sede di processo tributario nessuna delle parti introduce il tema dell'aiuto e se è il giudice tributario a dubitare della legittimità di una misura, può certamente devolvere alla sede competente (a seconda dell'oggetto e dei motivi del dubbio, potrebbe trattarsi della Commissione europea, della Corte di giustizia, della Corte Costituzionale) la decisione sulla questione, senza spogliarsi della giurisdizione. Ma, al di fuori di questa ipotesi, nella quale appunto manca la controversia tra un soggetto e una pubblica amministrazione, tutte le restanti sembrano da ricondurre al giudice amministrativo, nel rispetto della *ratio* in base alla quale l'art. 133 è stato novellato per semplificare e unificare le forme di tutela. E dunque anche i casi di utilizzo abusivo dell'aiuto - ancorché collocabile in adempimenti tributari -, andrebbero a mio avviso decisi dal giudice amministrativo<sup>23</sup>.

### 6.3. *Gli oneri connessi a provvedimenti abilitativi in edilizia*

---

<sup>23</sup> La dottrina qui esaminata richiede anche la presenza di un provvedimento amministrativo "concessorio" quale presupposto per fondare la giurisdizione amministrativa. La disposizione però non sembra escludere, riferendosi ad atti e provvedimenti, l'ipotesi del conflitto che nasca sulla base di un atto normativo, legislativo o regolamentare, che abbia "concesso" la misura di aiuto.

E ancora, la previsione generale, che attribuisce alla competenza delle commissioni i tributi di ogni genere e specie, recede e soccombe - secondo una logica interpretativa a mio avviso non condivisibile, anche se forse opportuna sul piano pratico - davanti alla risalente attribuzione al giudice amministrativo delle questioni relative agli oneri derivanti dai provvedimenti autorizzativi della costruzione edilizia<sup>24</sup> (oggi sancita dall'art. 133 comma 1 lettera f-il quale contempla le controversie aventi ad oggetto gli atti e i provvedimenti delle pubbliche amministrazioni in materia urbanistica e edilizia, concernente tutti gli aspetti dell'uso del territorio).

Tra le decisioni più recenti, in punto di giurisdizione, si può citare T.A.R. Campania Napoli Sez. VIII, 19-05-2020, n. 1872: *“le controversie attinenti alla determinazione e liquidazione degli oneri concessori (costo di costruzione e oneri di urbanizzazione), sono riconducibili a quegli aspetti dell'uso del territorio costituenti prerogativa della P.A., e per questo riservate alla giurisdizione esclusiva del G.A., ai sensi dell'art. 133, comma 1, lett. f), c.p.a. (T.A.R. Campania, Napoli, Sez. VIII, 9 ottobre 2018, n. 5835, T.A.R. Calabria, Catanzaro, Sez. II, 24 ottobre 2018, n. 1790, Consiglio di Stato, Adunanza Plenaria 30 agosto 2018, n. 12). Peraltro, ai sensi dell'art. 133 comma 1 lett. f), c.p.a., rientra nella giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo anche la controversia avente ad oggetto la cartella di pagamento emessa da Equitalia Servizi di Riscossione spa ed avente ad oggetto somme dovute per oneri concessori, nel corso della quale non vengano dedotte censure derivanti da atti generali autoritativi relativi alla determinazione degli oneri presupposti di quello impugnato (così Cons. di Stato sez. IV, n. 4208 del 21.8.2013; nonché Cass. SS.UU. n. 22514 del 20.10.2006; TAR Sicilia-Catania n. 2531 dell'11.10.2016; TAR Sicilia Palermo n. 1730 del 12.7.2016; TAR Toscana n. 265 dell'11.2.2011); atteso anche che detti oneri non hanno natura tributaria, bensì costituiscono un corrispettivo di diritto pubblico avente la funzione di partecipazione ai costi delle opere di urbanizzazione (così Cons. di Stato sez. IV, n. 4208 del 21.8.2013; nonché TAR Campania-Napoli n. 19792 del 18.11.2008). ..... In particolare, va osservato che gli atti emessi nella materia degli oneri concessori dal Comune non presentano carattere autoritativo, e, quindi, attitudine a divenire incontestabili se non impugnati nel termine decadenziale di gg. 60 (come accade, invece, per i provvedimenti amministrativi), tanto più che - come già detto - non ha natura tributaria l'obbligazione riguardante gli oneri in parola, per cui sul punto non può neppure parlarsi di atti di*

---

<sup>24</sup> Anteriormente al Codice del processo amministrativo, si veda già Cass. n. 22514/2006.

*accertamento (susceptibili di far divenire incontestabile la pretesa, se non impugnati nei termini), ancorché vi sia stata emissione di ordinanza ingiunzione ex R.D. 14 aprile 1910, n. 639”.*

Tale indirizzo giurisprudenziale si è consolidato nel tempo ed è stato definito dalla sentenza dell’adunanza plenaria del Consiglio di Stato, n. 12 del 30 agosto 2018; tuttavia, leggendo i passi salienti della motivazione di tale decisione<sup>25</sup>, il tributarista non può non osservare come le caratteristiche dei contributi, così come descritte nella sentenza, siano idonee ad una qualificazione in termini tributari (per finalità di concorso alla pubblica spesa, per generalità della quantificazione in sede di tariffazione regionale, per indivisibilità dell’utilità, per irrilevanza del beneficio specifico ritratto dall’obligato al pagamento del contributo).

In sintesi, secondo la giurisprudenza non sussistono affatto gli estremi per un conflitto sul piano della giurisdizione, perché l’entrata pubblica devoluta in via esclusiva al giudice amministrativo non è tributaria. Ponendo in dubbio questa premessa, invece, non solo conflitto si crea, ma non è nemmeno di immediata soluzione, in quanto l’attribuzione alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo sarebbe contrastata dalla devoluzione di ogni controversia tributaria alle commissioni tributarie.

#### *6.4. Il diritto di accesso*

Un punto sul quale non vi è adeguato approfondimento, è quello del diritto di accesso. Sino ad oggi, per quanto consta, il contribuente che formula istanza di accesso agli atti chiede tutela – e la trova, senza alcuna obiezione rispetto alla

---

<sup>25</sup> “... *il contributo per gli oneri di urbanizzazione è un corrispettivo di diritto pubblico, di natura non tributaria, posto a carico del concessionario a titolo di partecipazione ai costi delle opere di urbanizzazione e in proporzione dell'insieme dei benefici che la nuova costruzione acquista, senza alcun vincolo di scopo in relazione alla zona interessata alla trasformazione urbanistica e indipendentemente dalla concreta utilità che il concessionario può conseguire dal titolo edificatorio e dall'ammontare delle spese effettivamente occorrenti per la realizzazione delle opere (Cons. St., sez. IV, 5 maggio 2017, n. 2055). 7.2. L'obbligazione di corrispondere il contributo nasce, come è noto, nel momento in cui viene rilasciato il titolo ed è a tale momento che occorre aver riguardo per la determinazione dell'entità del contributo (Cons. St., sez. IV, 30 novembre 2015, n. 5412, ma v. anche Cons. St., sez. V, 13 giugno 2003, n. 3332). 7.3. L'atto di imposizione e di liquidazione del contributo, quale corrispettivo di diritto pubblico richiesto per la compartecipazione ai costi delle opere di urbanizzazione, non ha natura autoritativa né costituisce esplicitazione di una potestà pubblicistica, ma si risolve in un mero atto ricognitivo e contabile, in applicazione di rigidi e prestabiliti parametri regolamentari e tabellari. 7.4. Va ricordato, infatti, che gli oneri di urbanizzazione, ai sensi dell'art. 16, comma 3, del D.P.R. n. 380 del 2001, sono corrisposti sulla base delle tabelle parametriche, predisposte dalle Regioni, tabelle che devono essere recepite dal Comune in una propria deliberazione, atto amministrativo generale impugnabile solo con il concreto provvedimento applicativo ... ”.*

giurisdizione – davanti al giudice amministrativo, che per la verità si è dimostrato negli anni molto aperto rispetto alle esigenze dei contribuenti, riconoscendo la tutelabilità del diritto, anche se in tempi diversi rispetto alle previsioni di carattere generale della legge n. 241/90, peraltro esplicitamente non applicabile *in parte qua* alla materia tributaria.

Ma c'è da chiedersi perché quella sul diritto di accesso agli atti di un procedimento tributario non possa essere considerata una delle controversie di qualsiasi tipologia devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie, secondo il criterio ampio di cui si è detto sopra, da ormai tre lustri in uso nella giurisprudenza di cassazione; anche e soprattutto considerando che il riconoscimento del diritto si fonda solo a livello di principio sulla legge n. 241/90, dato che la disciplina generale dell'accesso agli atti amministrativi non è applicabile in materia tributaria.

Si fronteggiano, sul punto, due norme di equivalente rilievo gerarchico, entrambe definitorie di una giurisdizione esclusiva; all'art. 133 comma 1 lettera a) n.6) ("diritto di accesso ai documenti amministrativi") del codice del processo amministrativo si contrappone l'art. 2 del d.lgs. n. 546/92, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di cassazione. L'unico fattore di prevalenza potrebbe essere costituito dalla espressa menzione del diritto di accesso nell'art. 133, che manca invece – ovviamente – nell'art. 2. Ma si tratta ad avviso di chi scrive di differenza non idonea a fare dell'art. 133 una norma "speciale", rispetto alla generalità dell'art. 2, anche perché l'art. 133 fa riferimento ad un diritto che non ha espressa cittadinanza nella materia tributaria e che in più si presenta strettamente connesso ai profili procedurali dell'istruttoria tributaria, del contraddittorio preventivo, del momento predecisorio prodromico all'emanazione dell'avviso di accertamento.

#### *7. Il risarcimento del danno in materia tributaria: rilevanza della definizione della situazione soggettiva*

Attualmente, l'azione di risarcimento del danno, in materia tributaria, è esclusa dalla giurisdizione delle commissioni tributarie; la giurisprudenza della Suprema Corte ne rileva l'autonomia, rispetto alle azioni dirette a contrastare singoli atti impositivi, e le riconduce, sul presupposto che si tratti di azioni a tutela di diritti soggettivi lesi, alla giurisdizione del giudice ordinario<sup>26</sup>. Anche perché, come noto,

---

<sup>26</sup> Tra le tante, Cass. 19-12-2019, n. 33920: "Qualora la domanda di risarcimento dei danni sia basata su comportamenti illeciti tenuti dall'Amministrazione finanziaria dello Stato o da altri enti impositori,

la legittimazione della giurisdizione tributaria, sul piano costituzionale, sconta un limite iniziale, dato dalla imprescindibile continuità con le materie devolute al giudice speciale anteriormente alla Costituzione: la Corte costituzionale presidia tale limite, e censura il legislatore ogni volta che tenti di riservare al giudice tributario controversie non tributarie.

Se si auspica, come sembra inevitabile in funzione di semplificazione e di completezza della tutela, che il giudice tributario possa decidere anche sul risarcimento del danno, occorre dunque una costituzionalizzazione piena ed esplicita del giudice tributario.

Tuttavia, allo stato si è visto come ormai la Corte di cassazione ammetta nella giurisdizione tributaria anche azioni e controversie che sorgono a tutela di interessi legittimi.

Ma in materia di lesione di interessi legittimi il codice del processo amministrativo stabilisce una competenza esclusiva del giudice amministrativo, comprensiva dei profili risarcitori. Essa cede se e quando quegli interessi legittimi sono attratti alla giurisdizione tributaria, ma persiste se il giudice tributario, come per il profilo risarcitorio, non ha giurisdizione.

E' da chiedersi allora se l'azione di risarcimento danni, da comportamenti illeciti delle amministrazioni finanziarie, non possa essere sviluppata davanti al giudice amministrativo, in tutti quei casi – che ad avviso di chi scrive, ma non della giurisprudenza, sono quasi la totalità – nei quali la lesione non riguardi diritti soggettivi, ma interessi legittimi.

Sarebbe uno sviluppo coerente con l'evoluzione delle condizioni in presenza delle quali si ravvisa una giurisdizione del giudice tributario; anche se non se ne individua ancora la presenza, nelle decisioni del giudice di legittimità, sul punto ancorato alle formule e agli schemi ricostruttivi tradizionali.

---

la controversia, avendo ad oggetto una posizione sostanziale di diritto soggettivo del tutto indipendente dal rapporto tributario, è devoluta alla cognizione dell'autorità giudiziaria ordinaria, non potendo sussumersi in una delle fattispecie tipizzate che, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, rientrano nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie; infatti, anche nel campo tributario, l'attività della P.A. deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge ma anche dalla norma primaria del "neminem laedere", per cui è consentito al giudice ordinario - al quale è pur sempre vietato stabilire se il potere discrezionale sia stato, o meno, opportunamente esercitato - accertare se vi sia stato, da parte dell'Amministrazione, un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo".

