

Relatore:

Dott. Ennio Attilio SEPE

I NUOVI APPRODI DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

1. Linee evolutive della giustizia tributaria

L'evoluzione della giustizia tributaria è stata segnata, a partire dal riconoscimento delle Commissioni tributarie quali organi sicuramente giurisdizionali, da due linee di fondo: la prima, costituita dal progressivo adeguamento del processo tributario al processo civile; la seconda, rappresentata dal continuo ampliamento della cognizione della giurisdizione tributaria.

D'altronde uno degli scopi della riforma del '92 fu proprio quello di favorire l'adeguamento del rito tributario al rito civile, come si legge nella relazione di accompagnamento alla legge-delega 1991/413, prevedendosi nel D.Lgs. 1992/546, all'art. 2, comma 2°, il rinvio a tutte le norme del codice di procedura civile, purché compatibili, e, soprattutto, l'adozione dello schema del processo civile nei due gradi di merito e nel terzo di legittimità, con la eliminazione del terzo grado avanti la Commissione tributaria centrale o la Corte d'appello e del successivo doppio regime per il ricorso in Cassazione, ammesso, nel primo caso, soltanto ai sensi dell'art. 111 della Costituzione.

Per altro verso, già prima della riforma del '92, che ha devoluto per la prima volta alle Commissioni tributarie la materia dei tributi locali e comunali, era stato ampliato il novero dei tributi affidato alle Commissioni tributarie, quali l'imposta sul patrimonio netto delle imprese (L. 1992/461), l'imposta straordinaria sui depositi bancari (L. 1992/359), l'imposta straordinaria su particolari beni (L. 1992/438), l'imposta straordinaria immobiliare-ISI (L. 1992/359). E che l'elenco fosse destinato ad ampliarsi anche successivamente era espressamente previsto dalla precedente formulazione dello stesso art. 2 D.Lgs. 1992/546, per la quale erano soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti “ *i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie*”, con riferimento a future leggi tributarie. Tant'è che furono attribuiti a tale competenza il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (inserito con la lettera *g-bis*) nell'art. 2 D.Lgs. 1992/546 dalla L. 1995/549), l'imposta regionale sulle attività produttive-IRAP (Dlgs. 1997/446), l'imposta regionale sulle immissioni sonore degli aeromobili (collegato fiscale alla Finanziaria 2000).

Il processo di ampliamento della giurisdizione tributaria è, infine, pervenuto ad una svolta decisiva con l'attribuzione alle Commissioni tributarie dell'intera materia dei tributi operata dall'art. 12, comma 2°, L. 2001/448 (finanziaria 2002).

Non si è dubitato della legittimità costituzionale della innovazione per una possibile violazione dell'art. 102 della Costituzione, che fa divieto di istituzione di giudici speciali, nel solco della precedente giurisprudenza del Giudice delle leggi. Posta di fronte al problema della estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie a seguito della riforma del '92, la Corte costituzionale, con ordinanza n. 144 del 1998,

ebbe a dichiarare manifestamente infondata la questione, atteso che la modifica mediante ampliamento della competenza delle Commissioni tributarie non valeva a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale, essendo rimasto non snaturato né il sistema di estrazione dei giudici (anzi migliorato dal punto di vista dei requisiti di idoneità e di qualificazione professionale e delle incompatibilità), né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie, anche se riconfigurata mediante una soluzione unitaria e aggiornata con la previsione di imposte locali in aggiunta a quelle statali e con l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile.

La Corte, nel ribadire che le attuali Commissioni tributarie sono il risultato di quel processo di revisione previsto dalla VI disposizione transitoria per i giudici speciali preesistenti alla Costituzione, ha ritenuto, dunque, che fosse legittimo l'ampliamento della giurisdizione, purché si rimanesse nell'ambito della materia tributaria, sì da non snaturare l'oggetto della cognizione di detti organi.

Ma, a partire dalla riforma introdotta dalla finanziaria del 2002, che ha fatto della Commissioni tributarie il “*giudice ordinario*” delle controversie tributarie (S.U. 2007/2686), una trasformazione più profonda ha gradualmente modificato il quadro dei principi che, fino ad allora avevano rappresentato sicuri punti di riferimento per tale giurisdizione: riguardo ai soggetti non è più esauriente l'indicazione contenuta nell'art. 10 D.Lgs. 1992/446; per l'impugnabilità degli atti non è più significativa la ritenuta tassatività dell'elencazione riportata dall'art. 19 stesso D.Lgs.; le controversie non hanno più necessariamente ad oggetto rapporti scaturenti dall'esercizio di pubbliche potestà (provvedimenti).

2. La riforma del 2001

Iniziamo con l'esaminare gli effetti prodotti dalla riforma del 2001.

La prima parte del comma 1° dell'art. 12 L. 2001/448 recita testualmente: “*Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio.*”. Ad esse, come disposto dal successivo comma 2°, vanno aggiunte le *controversie catastali*, secondo la precedente versione dell'art. 2.

La delimitazione della giurisdizione tributaria deriva, dunque, dall'appartenenza della prestazione non ad un elenco nominativamente prefissato di tributi, ma alla materia genericamente indicata dei “*tributi di ogni genere e specie*”.

L'espressione riprende quella sostanzialmente equivalente, anch'essa generica, di “*imposte e tasse*” contenuta nel comma 2° dell'art. 9 C.p.c..

L'incidenza della riforma, se è stata modesta con riguardo ai tributi comunali e provinciali, già attribuiti dalla lettera *h*) (“*i tributi comunali e locali*”) del previgente art. 2 alle Commissioni, è stata significativa per i tributi erariali, anche se in buona misura già ricompresi nella giurisdizione tributaria, ed ancor di più lo è stato per i tributi regionali, in gran parte di competenza del giudice ordinario, non potendosi, questi, annoverare tra i tributi “locali”, non riferibili alle regioni.

L'ampliamento della giurisdizione tributaria, introdotto con la modifica dell'art. 2, tuttavia, si è mal raccordata con la previsione, rimasta immutata, delle parti del processo e degli atti impugnabili, prevedendo l'art. 10 D.Lgs. 1992/546 quali siano le controparti, rispetto al ricorrente, ed indicando l'art. 19 quali siano gli atti che costituiscono i veicoli di accesso al giudice tributario. Soggetti ed atti sono apparsi suscettibili di rappresentare altrettanti limiti della giurisdizione delle Commissioni, ravvisandosi una sorta di contraddizione tra l'estensione della cognizione delle commissioni e l'indicazione, da una parte, dei soggetti che possono essere parti nel giudizio e, dall'altra, degli atti impugnabili.

L'art. 10 – La norma individua, quali parti resistenti nel processo tributario, l'ufficio del Ministero delle finanze, l'ente locale ed il concessionario del servizio di riscossione. La elencazione non si presta a commenti particolari quanto al primo ed al terzo soggetto, tranne il rilievo che agli uffici del ministero sono subentrati quelli delle agenzie dopo la riforma dell'amministrazione finanziaria (D.Lgs. 1999/300). Con riferimento all'ente locale, va, invece, detto che tale espressione, nella terminologia giuspubblicistica, sta ad indicare gli enti territoriali minori, cioè provincia e comune, in contrapposizione all'ente Regione, secondo la distinzione tenuta presente anche dalla Costituzione (v. artt. 118 e 130 nel testo previgente). Essa trovava corrispondenza nella elencazione originaria dei tributi attribuiti alla giurisdizione tributaria dall'art. 2 prima della riforma, che includeva tutti “*i tributi comunali e locali*”, confermandosi per i tributi regionali la tutela giurisdizionale avanti il giudice ordinario (che poteva essere adito direttamente o previo esperimento del ricorso in via amministrativa al presidente della giunta regionale, ai sensi dell'art. 6 L.1970/281).

L'attribuzione successiva alle Commissioni di tributi regionali, a partire dal tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi (art. 3 L. 1995/549, che inseriva la lett. *g-bis*) nell'art. 2) induceva ad una interpretazione estensiva della espressione “*ente locale*”, comprensiva, quindi, della Regione, come evidenziato anche dalla Circ. min. 98/E del 1996.

L'art.12 L. 2001/448 ha reso esplicito tale riferimento, menzionando espressamente fra i tributi appartenenti alla giurisdizione tributaria “*quelli regionali, provinciali e comunali*”.

Con ciò si è rimasto pur sempre nel concetto di ente locale da intendersi come ente pubblico territoriale.

Appare evidente che così individuati i soggetti elencati come parti del processo tributario, sembravano, in qualche maniera, esclusi dal novero delle parti quegli enti locali e non, che non avessero un proprio territorio quale elemento costitutivo (ad es., i consorzi di bonifica o gli enti “parastatali”).

L'art. 19 – Con riferimento a tale norma, stante la connotazione impugnatoria (quantomeno formalmente) del processo tributario, si è sempre ritenuto che fosse condizione indispensabile per adire il giudice tributario la impugnazione di uno degli atti indicati dall'art. 19, quale tramite per procedere all'esame del rapporto tributario.

La disputa circa la natura della giurisdizione tributaria, vale a dire se sia giurisdizione sull'atto o sul rapporto, ha trovato una soluzione sincretistica nella giurisprudenza della Corte di cassazione con l'affermazione che la giurisdizione è

sull'atto allorquando si limita a valutare la legittimità del provvedimento, mentre è sul rapporto quando scende ad esaminare l'*an* ed il *quantum* della pretesa tributaria.

Pur considerando tassativa la indicazione degli atti contro i quali è dato proporre ricorso alle Commissioni, sempre la S.C. ne ampliava il numero in via di interpretazione estensiva degli atti espressi, procedendo ad una ricostruzione delle relative categorie che valorizzasse i profili funzionali e contenutistici dell'atto rispetto alla denominazione. Tant'è che alcuni atti, quali il diniego o la revoca di agevolazioni e il rigetto di domande di definizione agevolata, non elencati nell'art. 16 D.P.R. 1972/636 sono stati inseriti nell'art. 19 D.Lgs. 1992/546 in virtù della elaborazione giurisprudenziale che già li aveva assimilati ad atti di accertamento.

Pertanto, dall'esame dell'art. 19 emergono almeno due categorie di atti (prescindendo da quelli relativi alle operazioni catastali che costituiscono un genere a sé): una prima, costituita dagli atti che hanno ad oggetto la determinazione del tributo dovuto (avviso di accertamento, avviso di liquidazione e, in una prospettiva sostanzialistica, diniego o revoca di agevolazioni e rigetto di domande di definizione agevolata), ed una seconda, costituita dagli atti di riscossione (ruolo e avviso di mora o, più esattamente oggi, avviso ai sensi dell'art. 50 D.P.R. 1973/602).

Tale distinzione corrisponde ad almeno due momenti di tutela, per cui lo sforzo dell'interprete, nel valutare gli atti relativi ai tributi affidati alle Commissioni, è stato diretto ad individuare quali potessero definirsi di "accertamento" e quali di "riscossione", al fine di assicurare al contribuente la tutela della sua posizione appena possibile.

Altri atti che non integrassero le due tipologie, sia pure estensivamente intese, erano fuori del controllo giurisdizionale delle Commissioni, al di là della loro natura tributaria.

3. La sentenza delle Sezioni Unite 2005/16776

Ai problemi di raccordo dell'art. 2 con gli artt. 10 e 19 D.Lgs. 1992/546 ha dato risposta la Corte di cassazione, a sezioni unite, con la sentenza 2000/16776, che, nell'esaminare un provvedimento di autotutela dell'ufficio finanziario che annullava un recupero di IVA effettuato con avviso di rettifica, ma confermava le sanzioni, ha dichiarato che la giurisdizione del giudice tributario va sempre riconosciuta in presenza di una controversia che riguardi uno specifico rapporto tributario o sanzioni inflitte da uffici tributari.

In essa è affermato espressamente che la riforma del 2001 ha comportato una modifica dell'art. 19 D.Lgs. 1992/546, in quanto "*l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta...la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta la Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 c.p.c.)*". Tale affermazione implicitamente risolve anche il problema dei soggetti che possono essere parti nel processo tributario, nel

senso che, allorquando si tratti di controversie su tributi (o sanzioni tributarie), irrilevante diventa l'ente impositore, essendo sufficiente perché scatti la giurisdizione delle commissioni la natura tributaria della materia controversa.

La conseguenza più importante che discende dalla pronuncia della S.C. può, tuttavia, essere ravvisata del superamento del principio della tassatività, costantemente ribadito in passato dalla giurisprudenza di legittimità, degli atti impugnabili, nel senso che si possa ormai adire il giudice tributario anche per atti che non si richiamano a quelli impositivi o di riscossione, mentre il silenzio-rifiuto continua ad essere impugnabile soltanto se riguarda mancati rimborsi (di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od altri accessori), essendo principio comune alle teorie sul silenzio che la sua qualificazione (nella specie, ai fini dell'impugnativa davanti al giudice tributario) debba essere prevista da una norma di legge.

Alla luce del nuovo orientamento interpretativo, l'art. 19 viene ad assumere un significato soltanto esemplificativo ed affermativo del carattere (almeno formalmente) impugnatorio del processo tributario, essendo sufficiente per l'accesso al controllo giudiziario anche un atto espresso di natura diversa da quelli elencati in detto articolo, ma pur sempre avente carattere autoritativo: le commissioni tributarie possono essere adite, appunto, solo in presenza di provvedimenti.

Questo era il quadro disegnato dal “*diritto vivente*”, con riferimento agli atti impugnabili avanti il giudice tributario, alla vigilia dell'intervento riformatore del 2005.

4. La estensione della giurisdizione tributaria a prestazioni “parafiscali”

L'art. 3 bis della L. 2 dicembre 2005, n.248 (di conversione del D.L. 30 settembre 2005, n. 203) apporta ulteriori modifiche all'art. 2 D.Lgs. 1992/546, facendo seguire, nel comma 1°, alle parole “*tributi di ogni genere e specie*” la specificazione “*comunque denominati*” ed aggiungendo, nel comma 2°, il periodo “*Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni*”.

Le ragioni di tali modifiche vanno ricercate in quella tendenza alla defiscalizzazione di recente manifestatasi, a livello di finanza locale, in una prospettiva di modernità ed efficienza, volta ad instaurare un rapporto paritario tra amministrazioni ed utenti.

Il D.Lgs. 1997/446, al titolo III, nel provvedere al riordino della disciplina dei tributi locali, ha attribuito ai comuni: 1) un ampio potere di regolamentare le proprie entrate, anche quelle di natura tributaria derivanti da tributi istituiti con legge statale (es. ICI), con eccezione dei profili riguardanti gli aspetti essenziali del tributo (fattispecie imponibili, soggetti passivi ed aliquota massima) riservati dall'art. 23 Cost. alla legge; 2) la possibilità di istituire specifiche entrate in assetto commutativo in luogo di entrate tributarie.

In particolare, l'art. 62 dispone che i comuni possono, con regolamento, escludere l'applicazione dell'***imposta comunale sulla pubblicità***, sostituendola con un canone in

base a tariffa. Analogo potere è riconosciuto dall'art 63, nella versione modificata dalla L. 1998/448, a comuni e province, i quali possono, con regolamento, escludere l'applicazione della **tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche**, sostituendola ugualmente con il pagamento di un canone in base a tariffa.

A seguito della L. 1994/36 ("legge Galli"), la L. 1998/448, all'art. 31, 28° comma, abrogando l'art. 17, ult. comma, L. 1976/319, ha stabilito, senza possibilità di scelta da parte dell'ente, che il **canone per il servizio di scarico e di depurazione delle acque di rifiuto** provenienti da superfici e fabbricati privati, integrante un tributo comunale sulla scorta della precedente normativa, è quota tariffaria. La decorrenza di tale innovazione, inizialmente fissata al 1° gennaio 1999, è stata successivamente rinviata fino all'avvento del servizio idrico integrato, ma, in virtù dell'art. 24 Dlgs. 2000/258, che ha soppresso il precedente rinvio, è stata resa operativa a partire dalla data dell'entrata in vigore dello stesso Dlgs. (3 ottobre 2000).

Con D.Lgs. 1997/22 ("decreto Ronchi"), all'art.49, è stata disposta la soppressione della **tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni** disciplinata dagli artt. 268 e segg. R. D. 1931/1175, poi modificata dall'art. 21 D.P.R. 1982/915 e compiutamente riordinata dal capo III Dlgs. 1993/507, prevedendosi la istituzione di una tariffa per la copertura dei costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico. La soppressione doveva inizialmente decorrere dal 1° gennaio 1999, ma per le difficoltà che gli enti locali avrebbero incontrato per l'adozione della complessa disciplina tariffaria, è stata rinviata più volte, pervenendosi ad un differimento graduale (fino al 2008) dell'attivazione della tariffa (TIA).

Con la disposizione di cui alla lett. a) dell'art. 3-bis L. 2005/203, il legislatore ha inteso porre in evidenza che il *nomen iuris*, di per sé, non è decisivo per escludere, con sicurezza, che si è di fronte ad una prestazione in assetto tributario, dovendosi prestare attenzione alla disciplina che la regola. Non bisogna, dunque, farsi fuorviare dalla "*denominazione*", in quanto una prestazione può avere carattere tributario anche se diversamente "*denominata*". Fin qui nessuna nota di novità si registra circa l'ambito della giurisdizione del giudice tributario, trattandosi pur sempre di tributi, al di là del termine utilizzato per identificarli.

Una portata effettivamente innovativa deve, invece, riconoscersi alla successiva lett. b), dal momento che non sembra sostenibile che, con l'inserimento del nuovo periodo si siano volute richiamare, per lo più, prestazioni di natura sostanzialmente tributaria, altrimenti la disposizione sarebbe stata del tutto inutile.

Già l'uso del termine "*canone*" richiama un antico e controverso istituto, quale quello del canone demaniale, ritornato di attualità con riferimento all'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche e all'installazione dei mezzi pubblicitari, per effetto del D.Lgs. 1997/446. La conclusione cui è pervenuta la prevalente dottrina e la giurisprudenza (S.U. 2001/10013; 2005/604 in motivazione), sulla natura di tali canoni, è che si tratti di un corrispettivo dovuto a fronte del mero godimento di un bene (a prescindere dalla sua natura), da inquadrare tra le prestazioni patrimoniali non tributarie. La concessione del bene pubblico è descritta come fattispecie complessa, in cui al provvedimento concessorio accede un vero e proprio rapporto contrattuale, al

quale si applica (salvo eccezioni espresse) il normale regime dei contratti. Pertanto la concessione-contratto è la fonte delle obbligazioni corrispettive e non il presupposto per l'applicazione del prelievo.

La natura di entrata patrimoniale del c.o.s.a.p. ha trovato definitivo riconoscimento da parte delle S.U. della Corte di cassazione (S.U. da 2001/8321 a 2006/14864), le quali hanno affermato, nella prima pronuncia, che, a seguito dell'entrata in vigore della L. 1998/448, *“il c.o.s.a.p. è stato concepito dal legislatore come un quid ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, del tributo (t.o.s.a.p.) in luogo del quale può essere applicato, e che lo stesso, nel solco di un processo politico-istituzionale inteso ad una sempre più vasta defiscalizzazione delle entrate rimesse alla competenza degli enti locali (canoni di fognatura e di depurazione delle acque, remunerazione dei servizi di pubbliche affissioni e di ritiro dei rifiuti urbani, e così via), risulta disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale del bene”* (S.U. 2003/12167).

Ad analoghe considerazioni si presta il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari, la cui disciplina, dettata dall'art. 62 D.Lgs. 1997/446, in gran parte coincide con quella del successivo art. 63, relativo al c.o.s.a.p. E' prevista la possibilità di escludere l'applicazione dell'imposta comunale sulla pubblicità, di cui al D.Lgs. 1993/507, *“sottoponendo le iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente ad un regime autorizzatorio e assoggettandole al pagamento di un canone in base a tariffa”*. Tuttavia è da osservare che mentre nel c.o.s.a.p. è facilmente individuabile il bene pubblico oggetto della concessione, più ardua è tale individuazione nel canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari, specie nel caso di mezzi pubblicitari installati su beni privati. Per cui, se anche appare più pertinente il riferimento ad un canone autorizzatorio, anziché ad un canone concessorio, con evidente affinità alle tasse sulle concessioni amministrative, non può disattendersi il dato normativo rappresentato dall'art. 62, in cui i beni pubblici oggetto della concessione sembrano essere l'arredo urbano e l'ambiente, sia pure – come è stato rilevato – con notevole forzatura.

Anche il canone per il servizio di scarico e depurazione delle acque integra ormai un'entrata patrimoniale (S.U. da 2002/8444 a 2006/4898), essendosi riconosciuta la natura negoziale della fonte dell'obbligazione. Dopo la introduzione del servizio idrico integrato e la previsione di una tariffa quale *“corrispettivo”* di tale servizio ad opera della L. 1994/36 (*“legge Galli”*), è intervenuta la L. 1998/448, la quale ha ribadito che il canone in questione è quota tariffaria. Sulla base di quest'ultima legge, le S.U. della Corte di cassazione hanno ripetutamente affermato (2003/11188; 2004/16426) che tale canone è *“non più tributo comunale, ma componente del corrispettivo dovuto dall'utente del servizio idrico”*. L'innovazione è divenuta definitiva dal 3 ottobre 2000, data di entrata in vigore del D.Lgs. 2000/258 (v., da ultimo, S.U. 2006/4898).

Nella medesima prospettiva della defiscalizzazione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani si è mosso il D.Lgs. 1997/22, che ha previsto, in sostituzione del tributo, l'introduzione di una tariffa, la cui disciplina è anch'essa caratterizzata dalla commistione di elementi di natura tributaria ed elementi di natura privatistica. Anche per la TIA (Tariffa di Igiene Ambientale) la S.C., dopo avere definito, in occasione

dell'esame del c.o.s.a.p., nell'ambito di un *obiter dictum*, il “*canone di ritiro dei rifiuti urbani*” come “*corrispettivo*” (v. motivazione in S.U. 2003/12167), ne ha espressamente riconosciuto la natura diversa rispetto alla natura tributaria rivestita in precedenza (S.U. 2006/4895).

Si deve, pertanto, ritenere che i canoni di cui trattasi abbiano proprio natura di corrispettivo e, in quanto derivanti da prestazioni in precedenza di carattere tributario, si sia voluta estendere la giurisdizione tributaria anche alla prestazioni c.d. “*parafiscali*”, giustificandosi tale estensione non solo per la loro origine, ma anche e, forse, soprattutto per la loro disciplina, che presenta, sia pure per alcuni aspetti, determinazioni autoritative, che le rendono assimilabili alla categoria dei tributi.

Non sembra, peraltro, giustificabile che, in controtendenza rispetto ad un processo di defiscalizzazione appena compiuto, si sia voluto, da parte del legislatore, nuovamente attribuire ai canoni suindicati natura tributaria, e per di più con un norma di carattere processuale.

Probabilmente la verità è che, in presenza del godimento di un bene pubblico o della fruizione di un pubblico servizio, aventi indubbie connotazioni pubblicistiche, il *discrimine* tra corrispettivi e tributi (tasse) è molto sottile, per cui il regime giuridico da applicare dipende esclusivamente dalla scelta effettuata dal legislatore, sulla base di valutazioni eminentemente politiche e risulta vano contrastare tale scelta, valorizzando elementi contrari.

Così interpretata la previsione di cui all'art. 3-bis, primo comma, lett. b), della L. 2005/248, essa appare suscettibile di aprire un ampio orizzonte alla giurisdizione delle commissioni tributarie, in cui si stagliano tutte quelle prestazioni relative ai servizi pubblici, soprattutto quelli essenziali, per le quali è plausibile un'operazione interpretativa di assimilazione alla materia tributaria. Senza, tuttavia, dimenticare il monito della Corte costituzionale che, fino ad oggi, ha giustificato l'ampliamento della sfera di competenza giurisdizionale delle commissioni purchè nel rispetto del limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisdizione speciale) la materia ad esse attribuita.

Deve tuttavia rilevarsi che la Corte di cassazione, nel pronunciarsi in tema di TIA, ha esaminato tale problema, affermando che la suddetta norma si sottrae al sospetto di illegittimità costituzionale sia in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., sia sotto il profilo – più delicato – della possibile violazione dell'art. 102 e della VI disp. trans. Cost. per inosservanza del limite della natura tributaria delle materie attribuite alle Commissioni tributarie, indispensabile per non farle ritenere “*nuovi*” giudici speciali, “*in quanto i “canoni” indicati nella disposizione stessa attengono tutti ad entrate che in precedenza rivestivano indiscussa natura tributaria*” (S.U.2006/4895), essendo ininfluente l'impiego del termine “*tariffa*”, presente anche in materia tributaria in senso stretto (ad es., IVA, imposta di registro).

In verità la motivazione non appare granchè convincente, in quanto proprio con l'affermazione che si tratta di “*entrate*” che “*in precedenza*” erano di natura tributaria si riconosce che nell'attualità non lo sono più, per cui rimane da spiegare la loro attrazione nell'ambito della giurisdizione tributaria, facendo magari leva sulla particolare disciplina di tali rapporti.

5. La impugnabilità degli “inviti bonari”

Se, in tema di canoni, come disciplinati dall'art. 3 bis L. 2005/248, è invocabile la tutela avanti il giudice tributario per prestazioni corrispettive dovute in ragione del godimento di un immobile o della fruizione di un servizio, quindi a prestazioni che non trovano causa nell'esercizio di un potere autoritativo da parte dell'Ente creditore, deve rilevarsi che anche in occasione di procedimenti tributari, diretti alla realizzazione di una pretesa fiscale, si è ugualmente ammessa la possibilità di ricorrere alla Commissione tributaria per atti che non rivestono carattere autoritativo, quali appunto gli “*inviti bonari*”.

Il D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, istitutivo del Servizio di riscossione dei tributi, ha previsto, ai fini della riscossione delle tasse e imposte indirette (art. 67) e dei tributi locali (art. 68) l'invio al contribuente di un invito di pagamento da parte dell'ufficio finanziario o dell'ente locale, prima di procedere alla iscrizione a ruolo delle somme dovute. Non si è trattato di una formalità nuova per il nostro ordinamento, se un simile invito era già contemplato, prima dell'attivazione della procedura di riscossione, in materia di tributi doganali, dal regolamento approvato con R.D. 13 febbraio 1865, n. 65.

Ebbene, la S.C., con una giurisprudenza oscillante, da un lato, si è manifestata contraria ad ammettere l'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento, e, dall'altro, li ha invece riconosciuti impugnabili:

L'argomento speso a favore della prima tesi è che la sfera del privato può essere incisa soltanto da un provvedimento autoritativo, di contenuto concretamente impositivo (Cass. 2005/14669; 2005/14668; 2005/1791; 2005/653), mentre è da escludere la possibilità di ravvisare tale carattere in un avviso bonario di pagamento con il quale si informa semplicemente il contribuente della debenza del tributo:

L'opposto orientamento non appare univoco quanto a giustificazione dell'impugnabilità. In alcune sentenze (Cass. 2005/7708; 2005/7312) sembra attestato su di una motivazione che fa discendere la possibilità d'impugnazione dall'assimilabilità dell'invito bonario ad un atto di accertamento e/o liquidazione, sempre che contenga tutti gli elementi prescritti per tale atto, ancora nell'ottica, evidentemente, della necessità di farlo rientrare nella tassativa elencazione dell'art. 19 Dlgs 1992/546. In altre sentenze (Cass. 2006/22015; 2004/22869) pare valorizzare la funzione che esso svolge, che è quella di atto idoneo a portare a conoscenza del contribuente la pretesa dell'Amministrazione, suscettibile di fare insorgere nel contribuente l'interesse a proporre azione di accertamento negativo sulla debenza del tributo, in ragione proprio dello stato d'incertezza sull'esistenza e la portata dei presupposti impositivi, indotto dall'avviso bonario.

Quest'ultima interpretazione sembra preferibile, non soltanto perché in linea con la sentenza delle S.U. 2005/1677, che esclude ormai ogni rilevanza, ai fini dell'impugnabilità, all'inserimento dell'atto nell'elenco dell'art. 19, ma anche perché più aderente alla evoluzione legislativa, per la quale, se non è più connotato necessario dell'atto impugnabile la sua natura provvedimentale, è pur sempre possibile evidenziare dalle categorie degli atti esemplificativamente elencati nell'art. 19 alcune situazioni-tipo suscettibili di fare insorgere nel contribuente l'interesse a ricorrere (art.

100 c.p.c.), nella specie ravvisabile nell'accertamento negativo della pretesa creditoria dell'Ente.

Se la natura autoritativa dell'atto non è più rilevante per adire le Commissioni tributarie, allorquando insorga un analogo interesse è da riconoscere parimenti possibile il ricorso al giudice dei tributi nel caso la pretesa dell'Ente creditore sia espressa in una **fattura** (ad es. per la riscossione della TIA). Nessuna ragione si frappone all'ammissibilità di una tale conclusione.

6. L'attuale valenza dell'art. 19

Alla stregua della evoluzione giurisprudenziale e legislativa intervenuta è da ritenere, come già rilevato, del tutto superata una lettura dell'art. 19 come indicazione tassativa degli atti che consentono l'accesso alla giurisdizione tributaria. Pertanto appare alquanto disarmonico rispetto a tale processo evolutivo l'ultimo intervento del legislatore che, in sede di conversione del "decreto Bersani" (L. 2006/248), ha inserito nell'elenco dell'art. 19 le lettere "*e-bis*" ed "*e-ter*", relative rispettivamente all'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 D.P.R. 1973/602 e al fermo di beni mobili registrati di cui al successivo art. 86, nella prospettiva tradizionale delle necessità di una previsione legislativa per incrementare il numero degli atti impugnabili, ormai appartenente al passato. Tale inserimento risponde semplicemente allo scopo di riaffermare, per entrambe le misure cautelari, la cognizione delle Commissioni tributarie, negata in sede di regolamento di giurisdizione, per un caso di sequestro di beni mobili registrati, dalla pronuncia delle S.U. della Cassazione 2006/2053, che hanno ritenuto tale misura, quale atto inserito nella procedura di espropriazione forzata in virtù della *sedes materiae* della relativa norma di previsione, funzionale a tale espropriazione, al pari della iscrizione ipotecaria.

Ma il quadro normativo (intendendo per tale anche quello espresso dal "*diritto vivente*") nel quale oggi si colloca la giurisdizione tributaria è caratterizzato dalla ricorribilità di atti non soltanto esulanti da un elenco tassativo, ma anche non aventi necessariamente natura autoritativa. Com'è dimostrato dall'attribuzione alla giurisdizione tributaria dei **canoni**, già esaminati, previsti dall'art. 3 bis L. 2005/248, che qualificati "*corrispettivi*" per ciò stesso non possono essere considerati tributi, nonché dalla ritenuta impugnabilità avanti la medesima dei c.d. **inviti bonari**, in tema di tributi locali (art. 68 D.P.R. 1988/43), od anche di **fatture** (ad es., relative alla riscossione della TIA), tutti atti che per la loro specifica natura non sono provvedimenti, cioè espressione di un potere autoritativo.

Non rispondendo più l'art. 19 alla funzione di delimitare gli atti impugnabili e potendosi impugnare anche atti non espressione di una potestà pubblica, vi è da chiedersi allora quale significato deve riconoscersi alla permanenza dell'art. 19, che certamente non è stato abrogato dalla riforma introdotta dalla legge finanziaria del 2002.

All'uopo è opportuno partire da due premesse. La prima è che delle due teorie che si sono divise il campo per interpretare la natura del processo tributario, quella costitutivistica, che considerava tale processo di "*impugnazione annullamento*", sembra oggi del tutto insostenibile, in quanto, richiamandosi al carattere "*provvedimentale*" degli atti impugnabili ed alla natura di "*interessi legittimi*" delle situazioni giuridiche soggettive tutelate nel processo tributario, da rapportarsi come modello di riferimento al processo amministrativo, non è più in grado di spiegare una realtà giudiziaria nella quale è impugnabile un atto di

natura privatistica quale la fattura. Pertanto l'unica teoria che appare più aderente alla realtà ed alla evoluzione del sistema è quella dichiarativistica, che intende il processo tributario come di “*impugnazione-merito*” (v., da ultimo, Cass. 2005/28870), nel senso che il giudice non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo (ove si tratti di tributi), ma deve, scendendo nel merito, quantificare la pretesa entro i limiti posti dal “*petitum*” delle parti, svolgendo una funzione accertativa.

La seconda premessa è che dall'esame dell'art. 19 – come si è rilevato – emergono almeno due categorie di atti: una prima, contenente atti con i quali l'Ente creditore fa valere una pretesa, anche di natura sanzionatoria (avviso di accertamento, avviso di liquidazione, provvedimento che irroga le sanzioni); una seconda, contenente atti con i quali l'Ente creditore promuove la esecuzione forzata per la riscossione del credito (ruolo, cartella di pagamento, avviso di mora, iscrizione di ipoteca e fermo di beni mobili registrati, questi ultimi due ove si vogliano annoverare tra gli atti di esecuzione). Una terza, costituita da atti di rifiuto espresso o (fatti di rifiuto) tacito della restituzione di tributi, sanzioni ed interessi o altri accessori, per la quale non è ravvisabile alcun carattere di tipicità, va considerata separatamente.

Possono, in una visione sostanzialistica, rientrare nella prima categoria anche il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto delle domande di definizione agevolata, mentre le operazioni catastali costituiscono un genere a sé, trattandosi, comunque, per tutti, di atti suscettibili di incidere sul “*quantum*” di obbligazioni tributarie.

Per il rifiuto tacito, v'è da aggiungere che, risolvendosi in una mera inerzia, la sua impugnabilità discende dall'espressa previsione normativa che ne determina la rilevanza a fini di tutela giudiziaria (art. 21, c. 2°, Dlgs. 1992/546).

Ebbene, le categorie di atti enucleabili dall'art. 19, non più significative per individuare gli atti impugnabili, sono però indicative - come già anticipato- di **situazioni-tipo** che, ove ravvisabili in una serie di altri casi non predeterminati, ma identificabili in via di interpretazione analogica (non avendo più senso il ricorso all'interpretazione estensiva), consentono di ritenere insorto in capo al contribuente quell'interesse qualificato necessario ad agire per la tutela dei propri diritti soggettivi.

Siamo di fronte ad una serie di ipotesi, suscettibili di estensione analogica, in cui è normativamente determinato l'interesse ad agire in relazione ad una pretesa creditoria, ad un atto di esecuzione, occorrendo, invece, per il diniego tacito dell'Ente, un'apposita previsione normativa.

L'estensione dell'impugnativa ad atti nuovi e diversi da quelli elencati nell'art. 19 non soltanto risponde alla esigenza di assicurare una copertura giudiziaria adeguata al carattere generale della giurisdizione tributaria, ma offre al soggetto interessato anche la possibilità, non appena insorga l'interesse a ricorrere, di esperire la tutela giudiziaria in anticipo rispetto ai tempi dettati dall'art. 19.

V'è da chiedersi se anche tali atti debbono recare, al pari di quelli espressamente elencati, l'indicazione, prescritta dall'art. 19, del termine nel quale proporre ricorso, della commissione tributaria competente, nonché delle forme da osservare (regola, questa, seguita e rafforzata dall'art. 7, c. 2, lett. c), L. 2000/212, ai sensi del quale gli atti impugnabili devono tassativamente indicare “*le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere*”). La risposta non sembra possa essere negativa

trattandosi di azioni da promuovere avanti le Commissioni tributarie. Ne consegue che, non integrando la mancata indicazione una causa di nullità dell'atto, non prevista, la relativa omissione non determina la decadenza dall'impugnativa del soggetto che erroneamente abbia proposto ricorso tardivamente o avanti a Commissione incompetente, facendo così spirare il termine prescritto (Cass. 2005/28770).

Anche per gli atti non aventi natura provvedimentoale lo schema formalmente impugnatorio del processo tributario impone l'osservanza del termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto per proporre ricorso (formalità imposta dall'art. 21 D.Lgs. 1992/546: v. Cass.2001/9891), in quanto l'accertamento sollecito dei rapporti demandati alla cognizione del giudice tributario, con un rito strutturalmente celere, dipende dalla particolare natura degli stessi che, per la loro rilevanza ai fini dell'approvvigionamento finanziario degli Enti creditori, non tollera il protrarsi troppo a lungo di situazioni di incertezza rispetto alle entrate.