

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI SALERNO

FACOLTÀ DI ECONOMIA



DIPARTIMENTO DI DIRITTO IMPRESA E LAVORO

**DOTTORATO DI RICERCA IN RAPPORTI GIURIDICI
TRA PRINCIPI COMUNITARI, COSTITUZIONALI ED
INTERNAZIONALIZZAZIONE DEL MERCATO**

IX CICLO

**TESI DI DOTTORATO IN
DIRITTO TRIBUTARIO**

***LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA:
EVOLUZIONE E PROSPETTIVE***

**Tutor:
Prof. *STEFANO FIORENTINO***

**Coordinatore:
Prof. *VINCENZO LUCIANI***

Candidata: Dott.ssa *ORIANA LOMBARDI*

A.A. 2009/2010

INDICE

INTRODUZIONE.....	8
-------------------	---

SEZIONE I. LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA E LA CENTRALITÀ DELLA NOZIONE DI TRIBUTO

Capitolo I

ORIGINE ED EVOLUZIONE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

1. Le Commissioni tributarie: da organi di amministrazione attiva ad organi giurisdizionali.....	14
1.1. Segue. L'origine delle Commissioni tributarie.....	16
1.2. Segue. “ <i>La riforma degli ordinamenti tributari</i> ” degli anni 1936-37.....	20
1.3. Segue. L'avvento della Costituzione e la delicata questione della natura delle Commissioni tributarie.....	22
1.4. Segue. Il d.p.r. 636/1972 ed il riconoscimento “ <i>implicito</i> ” della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie	24
1.5. Segue. I d.lgs. nn. 545 e 546 del 1992 ed il delinarsi definitivo delle Commissioni tributarie come organi giurisdizionali	27
1.6. Segue. Considerazioni sul percorso storico-evolutivo delle Commissioni tributarie fino agli anni '90.....	29
2. La compatibilità dell'attuale assetto delle Commissioni e della giurisdizione tributaria con la Costituzione.....	31

Capitolo II

I RECENTI INTERVENTI LEGISLATIVI IN MATERIA DI GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

1. La difficile delimitazione del concetto di “giurisdizione” (e di “giurisdizione tributaria”). Premesse generali39
2. L'estensione della giurisdizione tributaria: la legge 28 dicembre 2001, n. 448.....42
 - 2.1. Segue. I problemi interpretativi connessi alla modifica legislativa44
3. Il d.l. 30 settembre 2005, n. 203: i tributi “*comunque denominati*”48
4. La tutela giurisdizionale in materia di tributi locali. I ricorsi gerarchici51
5. Segue. La fase transitoria ed il passaggio dal vecchio al nuovo contenzioso in materia di tributi locali53
6. Segue. I tributi locali nella disciplina di cui all'art. 2 del d. lgs. 546/1992.....57

Capitolo III

L'ATTUALE ESTENSIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA E LA CENTRALITÀ DELLA NOZIONE DI “TRIBUTO”

1. L'asserita “*esclusività*” della giurisdizione tributaria tra precisazioni terminologiche e questioni aperte63
 - 1.1. Segue. L'estensione “verticale” della giurisdizione tributaria e i rapporti con l'Autorità giudiziaria ordinaria...69

1.2. Segue. I rapporti con l’Autorità giudiziaria amministrativa	76
2. La centralità della nozione di “tributo”	81
2.1. Segue. La delimitazione della nozione ad opera della Corte costituzionale	89
2.1.1. La “ <i>doverosità della prestazione</i> ” la “ <i>manca</i> za di un rapporto sinallagmatico” ed il collegamento della prestazione alla pubblica spesa	94
3. I limiti “interni” della giurisdizione tributaria: il sistema degli atti impugnabili	98
3.1. Segue. Gli orientamenti della dottrina e la lettura sostanzialistica dell’art. 19 del d.lgs. 546/1992	101
3.2. Segue. L’interpretazione giurisprudenziale e la teoria dell’impugnazione “facoltativa”	105
4. Prime conclusioni <i>de iure condito</i> e <i>de iure condendo</i> sulla giurisdizione tributaria in generale	111

SEZIONE II.

QUESTIONI PROBLEMATICHE DI GIURISDIZIONE CONNESSE ALL’ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE

Capitolo IV

L’ESTENSIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA E LE PRESTAZIONI PATRIMONIALI LOCALI

1. Premessa. Evoluzione e prospettive di attuazione del federalismo fiscale	116
---	-----

1.1. L'autonomia tributaria delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale	120
1.2. Le competenze degli Enti locali in materia tributaria.....	126
2. La giurisdizione tributaria in relazione alle entrate regionali e locali	130
3. Tendenza alla "defiscalizzazione" della finanza locale e profili di giurisdizione	134
4. Il sistema degli atti impugnabili e le entrate locali	138

Capitolo V

LA GIURISDIZIONE IN MATERIA DI ENTRATE LOCALI NELLA RECENTE GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE

1. Il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche	145
2. Il riconoscimento della natura tributaria del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari	152
2.1. Le differenze tra Cosap e Cimp	160
3. La Tariffa di igiene ambientale: l'evoluzione legislativa e il variegato panorama dottrinario in merito alla natura dell'entrata.....	163
3.1. L'"oscillante" giurisprudenza della Corte di cassazione in relazione alla natura della Tia	166
3.2. La Corte costituzionale riconosce la natura tributaria della T.i.a.	170

3.3. Il legislatore e la prassi rigettano confusione sulla natura della Tia	173
4. Il canone per il servizio di scarico e depurazione delle acque.	176
5. Osservazioni conclusive sulla giurisprudenza costituzionale ed enucleazione della nozione di tributo ai fini dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992	184
6. Le conseguenze del riconoscimento della natura tributaria di un'entrata locale, al di là dei profili di giurisdizione: nuovi scenari.....	187

Capitolo VI

IL PROCESSO TRIBUTARIO IN SPAGNA: ESPERIENZE A CONFRONTO

1. Esperienze “processuali” a confronto	193
2. L'organizzazione della giustizia tributaria in Spagna	195
2.1. I Tribunali economico-amministrativi: il procedimento amministrativo in materia tributaria...	197
2.2. Il ricorso agli Organi giurisdizionali; i tributi locali	200

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	203
--	------------

Bibliografia:

- Autori	229
- Giurisprudenza	251
- Prassi	262

INTRODUZIONE

Nel lavoro di tesi si è tentato di analizzare l'effettiva ampiezza della "giurisdizione tributaria", ossia della "materia" devoluta alla cognizione giurisdizionale dei Giudici tributari. Subito dopo aver tracciato l'evoluzione delle Commissioni tributarie da organi amministrativi ad organi giurisdizionali (capitolo I), si è soffermata l'attenzione sulle modifiche legislative subite dall'art. 2 del d.lgs. 546/1992, rubricato proprio "*Oggetto della giurisdizione tributaria*" (capitolo II).

Dall'analisi critica dei principali riferimenti legislativi (*in primis* l'art. 2, ma anche l'art. 19 del d.lgs. 546/1992), è emersa la centralità, ai fini della corretta delimitazione della "giurisdizione tributaria", della nozione di "tributo". In virtù dell'attuale formulazione legislativa dell'art. 2, infatti, la giurisdizione del giudice tributario è oggi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto sottostante.

Dunque, l'elemento che allo stesso tempo radica e delimita la giurisdizione tributaria è proprio la natura tributaria della prestazione oggetto della controversia.

Proprio per tale motivo, si è concentrata l'attenzione sulla nozione di "tributo" in modo particolare, analizzando le più recenti posizioni della giurisprudenza di legittimità e costituzionale, nonché della dottrina. L'intendersi su tale concetto è questione particolarmente delicata (si consideri anche la mancanza di una definizione legislativa che indichi espressamente cosa debba intendersi per "*tributo*" ai sensi dell'art. 2) e diventa fondamentale con riguardo a tutta una serie di entrate di dubbia natura (si pensi, a titolo esemplificativo, alle perplessità sollevate con riguardo al Cosap, al Cimp, alla Tia, etc.), nonché per le ulteriori implicazioni connesse all'avvento del federalismo fiscale. In proposito, infatti, nel capitolo IV si è analizzata, seppur molto brevemente, la possibilità per Regioni ed Enti locali di introdurre "tributi propri", nonché di "defiscalizzare" alcuni tributi, con la conseguente sostituzione con "*tariffe*", "*canoni*", "*prezzi*", assimilabili ai corrispettivi di

diritto privato. Con riguardo a teli entrate diventa fondamentale intendersi sulla loro effettiva natura (tributaria o meno) per trarne poi le conseguenze sul piano del riparto di giurisdizione.

Sul tema, si ritiene, i criteri dettati dalla giurisprudenza della Corte costituzionale per discernere ciò che è tributo da ciò che non lo è, possono offrire un valido supporto.

Dall'analisi delle principali sentenze della Corte costituzionale è emerso come, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina una determinata entrata, questa per qualificarsi come "tributaria" necessita dei seguenti requisiti: la doverosità della prestazione (sebbene questa non sia da sola sufficiente, potendo aversi prestazioni coattive anche al di fuori del tributo) e il collegamento alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante.

Muovendo proprio da una categoria di "tributo" così individuata nelle sue linee generali, la Corte costituzionale è stata ripetutamente chiamata ad intervenire negli ultimi anni, con riferimento a singole e specifiche ipotesi e nelle varie ipotesi ha a volte riconosciuto, a volte negato la natura tributaria (capitoloV).

Il tema oggetto del presente lavoro si completa con il sistema degli atti impugnabili, che ne traccia il perimetro, individuandone, precisamente, i cd. limiti funzionali o interni.

Ciò che si è cercato di porre in evidenza in proposito è che quanto sancito nell'art 19 del d.lgs. n. 546/1992 per cui la Commissione tributaria può essere adita solo impugnando gli atti ivi previsti dal legislatore e soltanto per lamentare "vizi propri", necessita oggi, in virtù delle modifiche legislative che hanno inciso sull'art. 2, di una lettura più "aperta". In proposito si concorda con la più recente dottrina e giurisprudenza che hanno fornito, seppur con diverse sfumature, un'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili contemplato nell'art. 19.

Nel lavoro si sottolineano le questioni problematiche connesse all'interpretazione dell'art. 19, dettate soprattutto dal fatto, si ritiene, che tale

articolo, diversamente dall'art. 2 dello stesso decreto, è rimasto pressoché indenne da interventi legislativi di modifica (ad esclusione dell'inserimento, entro l'elenco degli atti ivi originariamente enucleati, di quelli ulteriori di cui alle novelle lettere *e-bis* ed *e-ter*, *id est*: l'atto d'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del d.p.r. n. 602/1973 e il fermo dei beni mobili registrati di cui all'art. 86 del decreto medesimo, a seguito della legge n. 248 del 2006).

Si è riscontrato, di conseguenza, come non sempre sia agevole conciliare l'elencazione di cui all'art. 19 con l'attuale formulazione dell'art. 2, nonché con le sempre maggiori esigenze di flessibilità che gli orientamenti della Suprema Corte impongono. Si condivide pertanto l'opinione della prevalente dottrina che ha auspicato un intervento legislativo sull'art. 19 che prenda atto del mutato contesto processuale, rimeditando eventualmente le categorie degli atti impugnabili nel processo tributario.

In attesa di ciò la situazione applicativa rimane problematica, non essendo completamente risolvibile né facendo leva sul già avviato percorso interpretativo, né tantomeno riferendosi esclusivamente in via residuale alla categoria degli atti a tutela differita. La questione, cioè, resta critica per tutta una serie di atti non riconducibili all'art. 19 nemmeno attraverso l'interpretazione estensiva, con la conseguente possibilità di gravi violazioni dell'art. 24 Cost.

Ferma l'oggettiva problematicità di alcune situazioni si è tentato comunque, *de iure condito*, di individuare dei "punti fermi" in materia. Si ritiene che, le condizioni imprescindibili per considerare un atto dell'Amministrazione finanziaria impugnabile innanzi al giudice tributario siano: l'incidenza su di un rapporto avente natura tributaria e la "lesività" dell'atto stesso, atto per il quale non sia possibile una tutela differita. Tanto premesso, ogniqualvolta non sia applicabile la tutela differita né l'assimilazione funzionale, appare oggi inevitabile l'accettazione di una categoria residuale ed "aperta" di atti impugnabili.

In altre parole, per gli atti (non espressamente impugnabili, per i quali non è possibile né la tutela differita né una loro interpretazione estensivo-funzionale), si ritiene che se possiedono i requisiti di cui sopra (cioè incidano su un rapporto tributario, provengono dall'Amministrazione finanziaria, siano "lesivi"), deve comunque ammettersi l'impugnabilità nel processo tributario, pena un grave *vulnus* dei principi sanciti in Costituzione.

Tanto premesso sulla giurisdizione in generale, nella seconda parte del lavoro, si è tentato di riflettere su *quid iuris* con riguardo ai nuovi tributi di cui, proprio nell'ottica del federalismo fiscale, Regioni ed Enti locali potranno dotarsi, nonché con riferimento al processo di "defiscalizzazione" che tali Enti possono oggi porre in essere.

In proposito parte della dottrina, di fronte all'attuale formulazione dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, ha osservato che la *voluntas legis* sottesa all'espressione "*controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie*", "*comunque denominati*", fosse proprio da cogliersi proprio in previsione dell'attuazione del federalismo fiscale e della connessa possibilità di prestazioni imposte (anche nuove) individuate con un *nomen* che avrebbe potuto creare confusione.

Nel lavoro si è cercato di individuare gli spazi di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali, in base a quanto sancito in Costituzione ed in base ai principi enunciati oggi nella legge delega per il federalismo fiscale n. 42 del 2009 (capitolo IV).

Nonostante per ora si tratti di un federalismo solo "tratteggiato", visto che gli spazi di autonomia tributaria che effettivamente verranno riservati agli Enti sub-statali dipenderanno dal modo in cui la legge delega sarà attuata, si è tentato di svolgere comunque alcune brevi considerazioni in relazione al rapporto tra le "nuove" (eventuali) entrate (regionali e locali) e la giurisdizione tributaria.

Si ritiene che le entrate che Regioni ed Enti locali eventualmente prevederanno, rientreranno o meno nella previsione di cui all'art. 2 del d.lgs. 546/1992 (e, quindi, nella giurisdizione tributaria) in virtù della loro effettiva

natura. Si è posto in evidenza come, alla stregua dell'orientamento giurisprudenziale analizzato, a prescindere dal *nomen iuris* che la Regione o l'Ente locale impiegherà per individuare l'entrata di volta in volta "stabilita", non si potrà prescindere dalla valutazione degli elementi sostanziali che caratterizzano in concreto la stessa per desumerne la natura tributaria o non tributaria; in proposito un aiuto notevole verrà proprio dai criteri elaborati dalla Corte costituzionale per discernere ciò che è tributo da ciò che non lo è.

Essendo, dunque, l'attuale giurisdizione tributaria imperniata sulla nozione di tributo (questo è il vero elemento di discriminazione tra ciò che rientra nella giurisdizione tributaria e ciò che non vi rientra), si comprende agevolmente come tale valutazione sulla natura tributaria sia fondamentale per individuare l'Autorità giudiziaria.

Il problema in generale della delimitazione della nozione di tributo e, quindi, dell'individuazione di "confini" costituzionalmente legittimi alla giurisdizione tributaria, diventa particolarmente delicato in relazione al fenomeno c.d. della "defiscalizzazione", che, a partire dalla metà degli anni novanta, si è fatto strada.

A tali possibilità di "defiscalizzare" espressamente previste per legge, si aggiungono ulteriori facoltà per gli Enti locali. E' noto, infatti, come la riserva di legge *ex art. 23* della Cost. sia limitata al solo potere degli Enti locali di istituire tributi, non estendendosi anche a quelle entrate non aventi natura tributaria, quali, appunto, canoni, tariffe, prezzi e corrispettivi dovuti dagli utenti dei servizi pubblici agli Enti locali.

Insomma, gli Enti locali potranno non solo procedere ad una "defiscalizzazione" in senso stretto (e, cioè, "mutare" la natura di un'entrata disciplinata nelle linee essenziali dalla "legge"), ma anche introdurre direttamente (e in tal caso in piena autonomia) entrate "privatistiche" che, per loro natura, sono estranee ai principi di legalità, capacità contributiva e progressività, derivando dall'attività *iure gestionis* o *iure privatorum* dell'Ente.

Anche in tal caso, bisognerà verificare l'effettiva natura dell'entrata (a prescindere dal *nomen iuris* impiegato) e da tale vera natura, tributaria o meno, discenderanno, poi, tutta una serie di relevantissime conseguenze, anche di rilievo costituzionale.

Tra le conseguenze che derivano dal regime dell'entrata, ai nostri fini rilevano *in primis* quelle in termini di giurisdizione.

Molte difficoltà interpretative in materia di giurisdizione tributaria in relazione ad entrate locali sono sorte in virtù del fatto che alle modifiche legislative apportate all'art. 2 del d.lgs. 546/1992, non è seguita una revisione degli atti impugnabili contemplati nell'art. 19 del d.lgs. 546/1992. Le difficoltà interpretative sono state acuite poi dal fatto che la dilatazione del concetto di ente impositore quale soggetto pubblico comporta una moltiplicazione ed una diversificazione degli atti che tali nuove realtà soggettive di stampo pubblicistico possono porre in essere.

La mancata integrazione da parte del legislatore, infatti, dell'art. 19 con gli atti attraverso i quali viene esercitata l'attività di accertamento e di riscossione in ambito locale, come avvisi bonari, fatture, ingiunzioni di pagamento, ha creato molte difficoltà applicative e pone con forza la questione di una modifica dell'art. 19 (si pensi, a mero titolo esemplificativo, all'impugnabilità di una fattura o bolletta o analogo documento emesso a fronte di canoni o tariffe locali).

Al di là dei profili in senso stretto processuali, si è tentato di delineare, seppure rapidamente, le conseguenze ulteriori, derivanti dal riconoscimento della natura tributaria ad un'entrata locale, conseguenze, connesse e coerenti con la qualificazione tributaria dell'entrata.

SEZIONE I. LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA E LA CENTRALITÀ DELLA NOZIONE DI TRIBUTO

Capitolo I - ORIGINE ED EVOLUZIONE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

1. Le Commissioni tributarie: da organi di amministrazione attiva ad organi giurisdizionali – 1.1. Segue. L'origine delle Commissioni tributarie – 1.2. Segue. “*La riforma degli ordinamenti tributari*” degli anni 1936-37 – 1.3. Segue. L'avvento della Costituzione e la delicata questione della natura delle Commissioni tributarie - 1.4. Segue. Il d.p.r. 636/1972 ed il riconoscimento “*implicito*” della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie - 1.5. Segue. I d.lgs. nn. 545 e 546 del 1992 ed il delinearsi definitivo delle Commissioni tributarie come organi giurisdizionali - 1.6. Segue. Considerazioni sul percorso storico-evolutivo delle Commissioni tributarie fino agli anni '90 – 2. La compatibilità dell'attuale assetto della giurisdizione tributaria con la Costituzione

1. LE COMMISSIONI TRIBUTARIE: DA ORGANI DI AMMINISTRAZIONE ATTIVA AD ORGANI GIURISDIZIONALI

L'approfondimento dell'assetto attuale della giurisdizione tributaria e delle problematiche connesse, impone di ripercorrere, seppure molto brevemente, le tappe fondamentali dell'evoluzione del contenzioso tributario, disciplinato oggi, nei suoi contenuti essenziali, dai d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 e n. 546.

Vi sono, infatti, alcuni cenni storico-evolutivi dai quali non è consentito prescindere ove si vogliano comprendere, dapprima, il senso di gran parte delle scelte di diritto positivo accolte nell'impianto originario dei decreti legislativi testè citati e, in un secondo momento, l'impatto prodotto su tale impianto dalle modifiche legislative successivamente intervenute, con riferimento in particolare alla giurisdizione tributaria.

Il processo tributario, come è noto, nasce come contenzioso amministrativo. La sua storia può essere vista come una lenta e graduale evoluzione verso il modello del giusto processo, o del processo *tout court*.

Come si vedrà nei paragrafi che seguono, varie sono le “tappe” che hanno segnato questo percorso. Tra le più importanti, si pensi all’entrata in vigore della Costituzione repubblicana, che ha comportato che il problema della natura (giurisdizionale o meno) delle Commissioni tributarie, divenisse oggetto di diverse pronunce (non sempre univoche) della Corte costituzionale¹.

Con il d.lgs. 545/1992, poi, la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie viene per la prima volta sancita normativamente, in linea con quanto la prevalente dottrina sosteneva anche prima di tale espresso intervento normativo².

Il fondamento costituzionale degli organi giurisdizionali tributari, si rinviene, oltre che nell’art. 108, comma 2, Cost., che assicura l’indipendenza di tutte le giurisdizioni speciali, anche nella VI disp. Trans. e finale che consente la revisione degli organi speciali di giurisdizione esistenti al momento dell’entrata in vigore della Costituzione (e tra questi vi sono sicuramente le Commissioni tributarie). In particolare, le Commissioni tributarie sono ritenute l’unico esempio di “*giurisdizioni speciali preesistenti, conservate e revisionate dal legislatore postcostituzionale*”, così ponendosi, nel vigente panorama delle giurisdizioni speciali, accanto, da un lato, a quelle “*costituzionalizzate*” dagli art. 103, 125, co. 2, Cost. (Consiglio di Stato, Corte dei Conti, Tribunali amministrativi regionali, Tribunali militari) e dall’altro, a quelle “*preesistenti non revisionate dal legislatore e sopravvissute in forza*

¹ Sul punto, per una ricognizione delle varie fasi di tale evoluzione, si veda: GLENDI, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 2 ss.; per un’analisi critica della riconosciuta legittimità costituzionale, si veda MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1979, 235 ss.

² *Ex multis*, ROMANO, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Trattato di diritto amministrativo italiano*, diretto da V.E. Orlando, III, Milano, 1901, 578; MAGNANI, *Le commissioni tributarie*, in *Enc. g. Treccani*, 1; TESAURO, *Processo tributario*, in *Nov. D.*, appendice, V, 1984, 1400; ANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, I, Napoli, 1979, 102.

della VI disp. Trans. e fin. Cost. e non colpite da pronuncia di illegittimità costituzionale”³.

La Corte costituzionale ha riconosciuto che le attuali Commissioni tributarie “*non possono essere considerate, agli effetti del combinato disposto dell’art. 102 e VI disp. Trans. della cost., nuovi giudici speciali, come tali vietati*” e che il legislatore, anche dopo una prima revisione (quella operata con il d.p.r. 636/1972), “*conserva il normale potere di sopprimere, ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisdizione speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, fermo permanendo il principio che il divieto di giudici speciali non riguarda quelli preesistenti a Costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione*”⁴.

1.1. SEGUE. L’ORIGINE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Le Commissioni tributarie nacquero come organi deputati all’accertamento dell’imposta e la loro origine ha radici lontane, che affondano nella legge istitutiva dell’imposta di ricchezza mobile (legge 14 luglio 1864, n. 1830). Con tale legge, infatti, furono create apposite Commissioni con il compito di svolgere “*tutte le operazioni occorrenti per*

³ ONIDA, voce *Giurisdizione speciale*, in *Appendice del Noviss. Digesto Ital.*, 1982, 1068 s.

⁴ Corte cost., ord. n. 144, del 23 aprile 1998, in *Giur. cost.*, 1998, 2508. Sul punto si veda BATISTONI FERRARA, *La giurisdizione del giudice tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, I, 1997, 253 ss.

appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell'imposta" (art. 21)⁵.

Due anni dopo, a seguito della sostituzione del sistema del "contingente" con quello della "quotità", la titolarità della predetta funzione fu attribuita all'agente, di guisa che, a tali organi denominati "Commissioni amministrative" fu affidato il compito di decidere delle controversie che sorgono tra il contribuente e l'agente per l'accertamento dei redditi sui quali l'imposta si riscuote mediante ruoli (art. 42, r.d. 24 agosto 1877 n. 4021). Tali Commissioni di prima istanza conservarono la possibilità di *"aumentare i redditi di ricchezza mobile che siano stati accertati dall'agente e ciò tanto nel caso di reclamo per parte dei contribuenti, quanto nel caso in cui non abbiano reclamato o abbiano aderito alle iscrizioni o rettificazioni fatte d'ufficio dall'agente"* (art. 44).

Le decisioni di questi organi erano appellabili presso una Commissione provinciale e, dopo il giudizio delle Commissioni di secondo grado, erano ammessi i ricorsi ad una "Commissione centrale".

Si intende sottolineare come, nonostante tale mutamento, l'attività delle Commissioni restava comunque circoscritta nell'ambito della funzione amministrativa; a riconferma di ciò, si pensi anche alla composizione di tali organi (di stretta "derivazione amministrativa").

Per quanto riguarda la delicata questione del rapporto tra le Commissioni e il Giudice ordinario, in proposito, la legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E (abolitrice del contenzioso amministrativo), disponeva la devoluzione all'Autorità giudiziaria ordinaria delle controversie relative a diritti soggettivi anche ove fosse interessata la Pubblica Amministrazione o fossero stati emanati provvedimenti amministrativi. Di conseguenza, le liti relative alle imposte venivano devolute all'Autorità giudiziaria ordinaria (artt.

⁵ Come è confermato dagli atti parlamentari che precedettero l'introduzione della legge n. 1830, le Commissioni tributarie furono concepite come organi dell'Amministrazione finanziaria e non era casuale, dunque, che la loro composizione fosse su base elettiva. S. ROMANO, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Trattato di diritto amministrativo*, diretto da V.E. Orlando, III, Milano, 1901, 578, classificava tali organi fra le giurisdizioni speciali amministrative.

4 e 6), ma con rilevanti limitazioni. Innanzitutto, erano sottratte al Giudice ordinario le questioni in materia di estimo catastale e riparto di quote relative all'imposta fondiaria sui terreni, nonché, *“tutte le altre imposte dirette”* fino a quando non avesse avuto luogo la pubblicazione del ruolo (art. 6). In base a tale assetto, dunque, per le imposte dirette vi era una tutela puramente amministrativa durante lo svolgersi dell'azione amministrativa e, solo dopo la pubblicazione dei ruoli (cioè, solo dopo la conclusione dell'azione amministrativa), era dato agire dinanzi al giudice ordinario⁶.

Un tale assetto dimostra come, da un lato, non si ritenne opportuno intralciare la libertà dell'Amministrazione fino al compimento della sua azione, pubblicazione ed esecuzione dei ruoli, sottraendola così a qualsivoglia sindacato giurisdizionale; dall'altro si mise in risalto l'incidenza delle leggi d'imposta nella sfera patrimoniale del cittadino, guardando a quest'ultimo come titolare di diritti naturali (proprietà e libertà) che, qualora lesi, la giurisdizione ordinaria avrebbe avuto il compito di reintegrare. Risulta evidente come, attraverso la cognizione del giudice ordinario, da un lato, e la conservazione della competenza degli organi amministrativi (e tra questi le Commissioni tributarie), dall'altro, si tentò di realizzare un temperamento fra l'interesse del privato alla tutela dei propri diritti di libertà, di proprietà e di difesa anche nei confronti della P.A. e quello dell'Amministrazione a riservare alla propria cognizione le controversie più complesse o di cui, semplicemente, non intendeva spogliarsi per ragioni politiche⁷.

⁶ L. MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, vol. I, Milano, 1923, 319, considera *“molto ragionevole sospettare che il legislatore, nell'art. 6, abbia avuto il proposito di tracciare le linee di un altro sistema, il quale si potrebbe enunciare in questa formula: nessuna garanzia giurisdizionale prima della pubblicazione dei ruoli delle imposte dirette; garanzia della ordinaria giurisdizione civile dopo tale pubblicazione”*.

⁷ In tal senso URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario tra principi del “giusto processo” e estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, 2007, 17; si veda anche GAFFURI, *La giurisdizione e la competenza del giudice speciale tributario*, in *Il processo tributario* (a cura di G. Curami), Torino, 1998, 6, secondo il quale preminente è stata la volontà politica di impedire un sindacato del giudice ordinario troppo profondo in materie di cui l'Amministrazione era particolarmente gelosa; GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 168, per il quale valore determinante al fine del mantenimento delle Commissioni tributarie va attribuito alla riconosciuta specialità della materia tributaria; secondo BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 3, *“l'evidente*

Condivisibilmente, autorevole dottrina⁸ sottolineava come il procedimento dinanzi alle Commissioni aveva natura amministrativa e, quindi, l'unica forma di tutela giurisdizionale era quella offerta dal processo che si svolgeva dinanzi al giudice ordinario, che era considerato un processo su diritti soggettivi.

Necessario contrappeso rispetto alla sottrazione di alcune controversie aventi ad oggetto diritti soggettivi alla giurisdizione ordinaria ed il conseguente mantenimento delle Commissioni tributarie fu l'introduzione di alcune garanzie e tra queste l'istituzione della Commissione tributaria centrale (legge 28 giugno 1866, n. 3023)⁹. Successivamente, l'art. 12 della legge 28 maggio 1869, n. 3719, ammise l'azione dinanzi all'Autorità giudiziaria ordinaria contro le decisioni della Commissione centrale (con l'esclusione delle questioni riguardanti la semplice estimazione dei redditi).

L'assetto del contenzioso tributario veniva, così, ad articolarsi su due sistemi differenziati di tutela: quello dinanzi alle Commissioni tributarie e quello dinanzi all'Autorità giudiziaria ordinaria. Tale modello binario, nonostante i problemi applicativi connessi, ha resistito per oltre un secolo, sviluppandosi, in questo arco temporale, secondo la logica della

insufficienza della tutela giurisdizionale offerta dall'ordinamento comportò la creazione di rimedi amministrativi con i quali venne consentito ai contribuenti di discutere dell'esistenza e dell'ammontare del tributo ed anche dell'entità della base imponibile ancor prima della pubblicazione dei ruoli e, ovviamente, del pagamento dell'imposta".

⁸ Riconoscevano alle Commissioni comunali e provinciali la natura di organi amministrativi: PLEBANO, *Storia della finanza italiana dalla costituzione del nuovo regno alla fine del secolo decimo nono*, cit., 196; CARANO-DONVITO, *Studio critico dei mezzi di accertamento del diritto tributario*, Gioia del Colle, 1898, 149; SRAFFA, *Questioni sull'imposta di ricchezza mobile*, in *Riv. Dir. comm.*, 1907, II, 178; MORTARA, *Commentario al codice e delle leggi di procedura civile*, vol. I, Milano, 1900, 243; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972, 229. Attribuivano, invece natura giurisdizionale alle Commissioni tributarie VACCHELLI, *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'Autorità amministrativa nel Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V.E. Orlando, vol. III, Milano, 1901, 411; S. ROMANO, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, Milano, 1907, 507.

⁹ In tal senso URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario tra principi del "giusto processo" e estensione della giurisdizione tributaria*, cit., 18.

pregiudizialità del ricorso alle Commissioni tributarie e dell'autonomia dei due giudizi¹⁰.

1.2. SEGUE. “LA RIFORMA DEGLI ORDINAMENTI TRIBUTARI” DEGLI ANNI 1936-37

Con “*la riforma degli ordinamenti tributarî*” realizzata negli anni 1936-37¹¹, come è stato autorevolmente e condivisibilmente sostenuto, il processo tributario amministrativo riceveva per la prima volta una disciplina organica che si sostituiva alle norme frammentarie e lacunose del vecchio regolamento della legge sull'imposta mobile e delle successive leggi aggiunte a tale regolamento¹².

Si delineava una disciplina che prevedeva, per le imposte dirette, che la possibilità di ricorrere all'Autorità giudiziaria fosse necessariamente preceduta quanto meno dal ricorso alla Commissione tributaria di primo grado, mentre per le imposte indirette, che l'Autorità giudiziaria poteva essere

¹⁰ Con riguardo al profilo dell'autonomia tra il giudizio innanzi alle Commissioni tributarie e quello innanzi al Giudice ordinario, si veda: A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972, 232; G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, 420; G. INGROSSO, *Sull'autonomia dell'azione giudiziaria in materia tributaria*, in *Foro it.*, 1938, I, 953; C. LONGOBARDI, *Della relazione tra il giudice speciale tributario e il giudice ordinario*, in *Giur. Compl. Cass. Civ.*, 1947, III, 140, ss.; S. SATTA, *Contenzioso tributario: ammissibilità dell'azione avanti al magistrato ordinario, appello mancante di motivi e “res iudicata”*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1957, II, 304.

¹¹ R. D. 7 agosto 1936, n. 1639 sulla riforma degli ordinamenti tributarî e R. D. 8 luglio 1937, n. 1517 sulla costituzione e il funzionamento delle Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari.

¹² A.D. GIANNINI, nella prefazione ad A. Berliri, *Il processo tributario amministrativo*, vol. II, Reggio Emilia, 1940; nella relazione di accompagnamento si legge che tra gli obiettivi vi era quello “*di combattere in modo totalitario il triste fenomeno dell'evasione la quale nel campo dei tributi ha la stessa gravità che, nella vita civile, presenta la renitenza alla leva*”; sul tema anche P. PUGLIESE, *La riforma degli ordinamenti tributarî*, in *Archivio di diritto pubblico*, diretto da D. Donati, Padova, 1937, vol. II, 557, il quale sottolinea come il decreto del 1936 non era molto diverso, dal punto di vista della tecnica legislativa, dalle altre leggi tributarie che l'avevano preceduto ed era ben lungi dal realizzare quella esigenza di codificazione dei principi del diritto tributario materiale e degli istituti generali del diritto tributario formale e processuale che si andava manifestando in altri Paesi.

adita indipendentemente o anche cumulativamente al ricorso alle Commissioni, salvo esclusione, nel primo caso, della condanna alle spese dell'Amministrazione finanziaria.

Un sistema così articolato era piuttosto complesso, caratterizzato, in linea di massima da un doppio livello di giudizio: il primo, di natura amministrativa (e che in alcuni casi, si pensi alle questioni di semplice estimazione, si rivelava l'unico possibile); il secondo di natura giurisdizionale, caratterizzato da forti limitazioni (cui prima si accennava) e di conseguenza poco efficace in termini di tutela effettiva resa al contribuente¹³.

Da più parti la riforma degli anni '40 è stata letta come espressione della lenta evoluzione verso una giurisdizionalizzazione di organi, le Commissioni tributarie, che erano sorti all'interno della Pubblica Amministrazione. Un tale pensiero era avallato da una serie di considerazioni¹⁴: si pensi, in proposito al richiamo a talune disposizioni del diritto processuale civile *“per comprendere che la legge ha inteso qui disciplinare un processo giurisdizionale, non un mero procedimento amministrativo”*¹⁵; la presenza, inoltre, di disposizioni, quali gli artt. 24 e 28 del R.D. 1516/1937, che riconoscevano a coloro i quali avevano fatto domanda di audizione personale il diritto a vedersi notificare apposito avviso indicante la data dell'udienza fissata per prendere parte ovvero presentare note difensive e documenti, possono essere considerati “embrionali” forme di diritto di difesa e di contraddittorio¹⁶.

Ovviamente, siamo ancora lontani da una vera e compiuta giurisdizionalizzazione delle Commissioni tributarie. Al definitivo trapasso delle stesse da organi amministrativi ad organi giurisdizionali mancavano

¹³ F.B. FERRARA, B. BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, Cedam, 2009, 3.

¹⁴ In tal senso A. URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario tra principi del “giusto processo” e estensione della giurisdizione tributaria*, cit., 21.

¹⁵ In tal senso E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1966, 241, il quale sottolinea come la legge abbia in tale occasione inteso disciplinare un processo giurisdizionale e non un mero procedimento amministrativo, dato che *“non risulta che esistano procedimenti puramente amministrativi che si richiamano per il regime di svolgimento al codice di procedura civile”*.

¹⁶ In tal senso A. URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario tra principi del “giusto processo” e estensione della giurisdizione tributaria*, cit., 21.

ancora condizioni imprescindibili. Sopravviveva, infatti, in capo alle Commissioni di prima istanza la possibilità di aumentare i redditi accertati dagli uffici tributari (art. 31 R.D. n. 1516/1937), ma anche di confermare l'accertamento in base a titolo diverso o di integrarlo (art. 32 R.D. n. 1516/1937); inoltre, era affidato all'Amministrazione finanziaria il reclutamento dei giudici tributari, sia pure attraverso un complesso sistema di indicazione da parte delle Amministrazioni dei comuni compresi nel distretto e delle prefetture¹⁷. Quest'ultimo aspetto, in modo particolare, insieme al potere dell'Intendente di finanza di sorvegliare sullo svolgimento dei lavori delle Commissioni tributarie, al potere dell'Intendente o del Ministro delle finanze di disporre lo scioglimento nel caso di irregolare funzionamento o di gravi motivi¹⁸, delinea un legame ancora troppo stretto con l'Amministrazione finanziaria.

L'evolvere delle Commissioni tributarie, dunque, verso organi giurisdizionali è frenato, da una parte, dalla sopravvivenza in capo alle stesse, come si è visto, di poteri di amministrazione attiva e, dall'altro, dalla presenza di una Amministrazione finanziaria ancora troppo "invadente".

1.3. SEGUE. L'AVVENTO DELLA COSTITUZIONE E LA DELICATA QUESTIONE DELLA NATURA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Neanche la Costituzione, che pure destina molte disposizioni alla giurisdizione e alla magistratura, ritenne di prendere posizione sul delicato tema della natura delle Commissioni tributarie. Ad ogni modo, con l'entrata in vigore della Costituzione repubblicana emerse in modo chiaro la necessità di una riforma della disciplina delle Commissioni. Queste, infatti, se concepite come organi giurisdizionali, risultavano carenti dei requisiti di indipendenza

¹⁷ Artt. 23 ss., R.D. 7 agosto 1939.

¹⁸ Artt. 20-21 R.D. n. 1516/1937.

ed imparzialità sanciti in Costituzione come requisiti imprescindibili di ogni organo giurisdizionale; se intese quali organi amministrativi, non potevano tollerare limitazioni alla proposizione dell'azione giudiziaria in virtù del principio costituzionale che garantisce sempre la tutela giurisdizionale contro gli atti della Pubblica Amministrazione. Oltre a ciò, è noto come la Costituzione abbia introdotto il divieto di istituire nuovi giudici speciali, ma ha previsto la possibilità di revisionare le giurisdizioni preesistenti entro cinque anni dalla data dell'entrata in vigore della Costituzione stessa.

Come è facile immaginare, tali principi costituzionali hanno reso ancora più delicato ed urgente il problema della natura delle Commissioni tributarie, anche e soprattutto per i dubbi di legittimità costituzionale delle stesse che ben presto sono scaturiti.

Numerose, infatti, sono state le eccezioni di costituzionalità sollevate con riguardo agli artt. 102, 103, 108 e alla VI disposizione transitoria e finale¹⁹; la Corte Costituzionale, di fronte alla mancata presa di posizione del legislatore, ha nella maggior parte delle questioni sollevate, riconosciuto la natura giurisdizionale delle Commissioni²⁰.

In tale contesto grande importanza riveste la sentenza del 1969²¹: in tale occasione, infatti, la Corte Costituzionale, al contrario di quanto aveva affermato finora, negò la natura giurisdizionale delle Commissioni e ciò al fine di evitare una pronuncia di illegittimità delle stesse.

Si negò la natura giurisdizionale di tali organi sulla base dell'eccepiteo contrasto della disciplina delle Commissioni con il principio dell'indipendenza del giudice speciale.

¹⁹ Nel senso della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, si vedano, Corte costituzionale, sent. n. 41 del 11 marzo 1957, in *Foro it.*, 1957, I, 529; n. 42, dell'11 marzo 1957, in *Giust. civ.*, 1957, III, 126; n. 132, del 13 luglio 1963; n. 103, del 7 dicembre 1964; riconosceva, invece, natura amministrativa alla competenza del Ministro delle finanze in materia di controversie doganali la sentenza della Corte Cost., 27 giugno 1958, n. 40, in *Giur. Cost.*, 1958, 525.

²⁰ Corte cost. sent. n. 103 del 1964; n. 132 del 1963; n. 12 del 1957. Sul punto, F. BATISTONI FERRARA, *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007, 24.

²¹ Corte Cost., sent. n. 10 del 10 febbraio 1969, in *Dir. Prat. Trib.*, 1969, II, 90, con nota di C. MAGNANI.

In realtà tale conclusione fu, si ritiene, un *escamotage*. Il significato “politico”²², infatti, della sentenza in parola fu quello di ritenere inopportuno incidere su un tessuto normativo che avrebbe bloccato il funzionamento delle Commissioni, ma soprattutto ne avrebbe impedito una “riedizione legislativa”.

In tal modo, in contrasto con il precedente e prevalente orientamento giurisprudenziale, qualificò le Commissioni tributarie quali organi amministrativi e al tempo stesso ne assicurò la sopravvivenza²³.

Il *revirement* della Corte era, dunque, sorretto da ragioni di opportunità, consistenti nell’evitare la “morte” di tali organi, con le conseguenze che ne sarebbero derivate (si pensi alla devoluzione al giudice ordinario di tutte le controversie tributarie, comprese quelle vertenti in tema di estimazione, ma soprattutto, l’impossibilità di una loro “resurrezione” legislativa).

Era implicito, inoltre, il messaggio lanciato al legislatore ordinario, affinché si decidesse ad intervenire sull’assetto e sulla disciplina del contenzioso tributario.

1.4. SEGUE. IL D.P.R. 636/1972 ED IL RICONOSCIMENTO “IMPLICITO” DELLA NATURA GIURISDIZIONALE ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

²² Tale significato “politico” fu esternato dal Presidente della Corte costituzionale: N. OCCHIOCUPO, *La Corte costituzionale tra norma giuridica e realtà sociale. Bilancio di vent’anni di attività*, (Atti del convegno di Parma, 27-30 maggio 1976), a cura di N. Occhiocupo, Bologna, 1978, 13 ss.

²³ E. SEPE, voce *Commissioni tributarie*, in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S. Cassese), Milano, 2006, vol. II, 1051.

Il problema della natura giuridica delle Commissioni tributarie²⁴, così vivificato anche dai riflessi di carattere costituzionale cui si è accennato nel paragrafo precedente, può dirsi definitivamente superato, con l'avvento del d.p.r. n. 636 del 26 ottobre 1972, attuativo della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825. La legge delega prevedeva, infatti, all'art. 10: *“la revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali e territoriali delle commissioni tributarie anche al fine di assicurare l'autonomia e l'indipendenza, e in modo da garantire l'imparziale applicazione della legge, prevedendosi che l'azione giudiziaria possa essere esperita avanti le corti di appello, con esclusione in ogni caso delle questioni di semplice estimazione, dopo che sia decorso il termine per il ricorso alla commissione centrale, proponibile quest'ultimo in via alternativa e per soli motivi di legittimità”*²⁵.

Il d.p.r. n. 636/1972, attuativo della delega, riconobbe, sia pure solo implicitamente, la natura giurisdizionale alle Commissioni²⁶. Più precisamente, sebbene tale qualificazione non era sancita *apertis verbis*, era ricavabile dal richiamo al principio di indipendenza, principio che il nostro legislatore costituzionale ha consacrato con riguardo alla funzione giurisdizionale. Inoltre, con riguardo all'assetto di fondo, è da segnalarsi il superamento del modello binario in favore di un rinnovato assetto del contenzioso tributario: si configurava un processo unitario, che si articolava attraverso le Commissioni di primo grado e di secondo grado e poi,

²⁴ Sulla natura giuridica delle Commissioni tributarie nel regime anteriore al d.p.r. 636/1972 e il dibattito dell'epoca, si veda: GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 226 che propende per la natura amministrativa delle Commissioni, sia pure sottolineando le incertezze della dottrina e della giurisprudenza.

²⁵ FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 2, evidenzia l'intenzione del legislatore delegato di eliminare, nel d.p.r. n. 636/1972, ogni aspetto dal quale traeva fondamento la tesi della natura amministrativa delle Commissioni.

²⁶ Il riconoscimento della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie era da tempo auspicato dalla dottrina: G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, cit., 187; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 608; E. CAPACCIOLI, *Le commissioni tributarie e l'atto di decisione*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, 1969, 402; C. MAGNANI, *Brevi osservazioni sulla dichiarata natura amministrativa delle commissioni tributarie*, in *Giur. It.*, 1969, I, 1639; A. E. GRANELLI, *Sulla natura giuridica delle Commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, II, 105; G.A. MICHELI, *Osservazioni sulla natura giuridica delle Commissioni tributarie*, in *Giur. Cost.*, 1969, 310.

alternativamente, davanti alla Commissione centrale o alla Corte d'appello, con l'aggiunta del controllo di legittimità da parte della Corte di Cassazione ed il riconoscimento del carattere esclusivo della giurisdizione delle Commissioni nelle materie di cui all'art. 1 del citato d.p.r. 636.

Più precisamente, la giurisdizione delle Commissioni tributarie era determinata attraverso la tassativa elencazione di tributi (art. 1, 2° comma), nonché (3° comma), mediante la individuazione delle controversie "*concernenti l'intestazione, la limitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale*".

A seguito di tali modifiche, la Corte costituzionale ha riconosciuto apertamente la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, affermando che erano stati accuratamente eliminati "*gli aspetti dai quali traeva fondamento la tesi della natura amministrativa*", così da poter ritenere che l'emanazione del decreto 636 del 1972 avesse attuato la revisione, prevista dalla VI disposizione transitoria, di un giudice preesistente all'entrata in vigore della Costituzione²⁷.

Sebbene con l'intervento legislativo in parola si sia compiuto un passo in avanti, non può omettersi di sottolineare come, la previsione di quattro gradi di giudizio, rendendo lunghi i tempi di definizione delle controversie tributarie, lasciava ancora non del tutto soddisfatti. Inoltre, molti erano i limiti di un sistema così delineato: si pensi alla mancata previsione di strumenti di tutela cautelare che permettessero di evitare l'anticipazione di somme che potessero poi risultare non dovute; grave era anche la mancata previsione dell'istituto della condanna alle spese in ragione della soccombenza

²⁷ Corte Cost., sent. n. 287 del 27 dicembre 1974 e n. 215 del 3 agosto 1976. Della stessa opinione si è mostrata anche la dottrina: G. MARONGIU, *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove commissioni tributarie*, in *Giur. Comm.*, 1975, II, 422 ss.; C. MAGNANI, G. MARONGIU, *Sulla legittimità costituzionale delle nuove commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 589.

(l'impossibilità di vedersi rimborsate le spese processuali rappresentava un ingiusto deterrente per ricorrere in giudizio); inoltre, non era previsto l'obbligo della difesa ed assistenza in giudizio.

1.5. SEGUE. I D.LGS. NN. 545 E 546 DEL 1992 ED IL DELINEARSI DEFINITIVO DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE COME ORGANI GIURISDIZIONALI

L'evidente necessità di un intervento correttivo comportò l'emanazione dei d.lgs. nn. 545 e 546 del 1992 (il primo recante l'ordinamento delle Commissioni tributarie, il secondo la disciplina del processo tributario), scaturiti dalla delega contenuta nella legge n. 413 del 1991. Il legislatore ha in questa occasione rivisto la composizione delle Commissioni, subordinando la possibilità di assumere la qualifica di "giudice" ad una maggiore preparazione nelle discipline giuridiche ed economiche.

Ciò che preme sottolineare, soprattutto in luce del "percorso" che si sta tentando di delineare (cioè il passaggio delle Commissioni da organi amministrativi ad organi giurisdizionali) è che tali decreti, in più occasioni, qualificano, questa volta esplicitamente, le Commissioni tributarie come organi giurisdizionali²⁸. Il citato d.lgs. n. 545, infatti, all'art. 1 definisce le Commissioni "*organi di giurisdizione in materia tributaria*" e a questo rinvia anche l'art. 1 del d.lgs. n. 546, laddove enuncia che "*la giurisdizione in materia tributaria è esercitata dalle commissioni tributarie [...] di cui all'art. 1 d. lgs. n. 545*".

²⁸ L'espressione "*giurisdizione tributaria*", non era presente nel d.p.r. 636 del 1972 ove si faceva riferimento alla "*competenza*". In dottrina era comunque chiaro che l'espressione "*competenza*" dovesse intendersi, in quel contesto, come giurisdizione: C. GLENDI, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 14, nonché F. TESAURO, *Processo tributario*, in *Nov. D., appendice*, V, 1984, 1400.

In tal senso un segnale confermativo si ricava anche dalla relazione di accompagnamento e dalla circolare esplicativa n. 98/E del 23 aprile 1996. La prima, infatti, afferma che è espressamente attribuito “*alle nuove commissioni provinciali e regionali l’esercizio della funzione giurisdizionale*” e ancora più chiaramente la seconda riconosce “*alle nuove commissioni tributarie provinciali e regionali l’esercizio della giurisdizione tributaria*”.

Con riguardo, poi, alla concreta delimitazione della “materia” rimessa alla giurisdizione delle Commissioni, l’art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 (nella sua formulazione originaria e non coincidente con quella attuale che si analizzerà nei prossimi paragrafi), riproducendo la struttura del previgente art. 1 citato, conteneva l’elenco dei tributi devoluti alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, includendovi anche i tributi “*comunali e locali*” (lett. h), nonché (quasi immaginando futuri ampliamenti della giurisdizione), “*ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie*” (lett. i).

Più precisamente, nell’originario impianto del d.lgs. n. 546/1992 la delimitazione della giurisdizione tributaria era il frutto dell’operare congiunto di due disposizioni: da una parte, l’art. 2, che elencava i tributi costituenti i cosiddetti “*limiti esterni*” (o, se si preferisce, “*orizzontali*”²⁹) della giurisdizione *de qua*, così individuando la tipologia di prestazioni tributarie³⁰ al di là delle quali restava in ogni caso esclusa la competenza a conoscere delle Commissioni; dall’altra parte, l’art. 19, recante un elenco tassativo di atti impugnabili, che definiva i cosiddetti “*limiti interni*” (soggettivi ed oggettivi) della giurisdizione in parola, circoscrivendo le tipologie di controversie suscettibili di formare oggetto di quest’ultima entro la più ampia cornice dei tributi enucleati dal precedente art. 2.

²⁹ DEL FEDERICO, *La giurisdizione*, in *Giur. sist. dir. trib.*, (a cura di Tesauro), 1998, 32; TESAURO, *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., 337, preferisce parlare di limiti materiali.

³⁰ Essenzialmente si trattava delle imposte, alle quali venivano peraltro e significativamente ad aggiungersi i tributi comunali e degli altri enti locali.

In altri termini, l'elencazione dei tributi di cui all'art. 2 ritagliava l'ambito di potenziale estensione della giurisdizione delle Commissioni; entro tale ambito, poi, l'elenco degli atti impugnabili *ex art. 19* individuava le controversie effettivamente rimesse alla cognizione del giudice tributario³¹.

Sul fronte procedimentale, si segnala come il legislatore del 1992, dopo aver confermato la necessità di adeguare le norme del processo tributario a quelle del processo civile, sia riuscito ad eliminare una delle più gravi anomalie del precedente sistema, consistente nell'articolazione del processo in tre gradi di giudizio: il nuovo processo, infatti, conosce solo due gradi (il primo, davanti alle Commissioni tributarie provinciali, il secondo davanti alle Commissioni tributarie regionali). Tra le novità più importanti, vi è anche la previsione dell'obbligo di assistenza tecnica del contribuente, cui fa da *pendant* il principio della soccombenza ed il regime delle spese processuali; l'introduzione di un procedimento incidentale cautelare per la sospensione dell'efficacia del provvedimento impugnato; l'introduzione del giudizio di ottemperanza, mutuato dal processo amministrativo, che rappresenta un deciso passo in avanti in relazione alla possibilità di eseguire le sentenze definitive di contenuto sfavorevole all'Amministrazione.

1.6. SEGUE. CONSIDERAZIONI SUL PERCORSO STORICO-EVOLUTIVO DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE FINO AGLI ANNI '90

Volendo svolgere delle brevi considerazioni in merito *all'exkursus* storico così sinteticamente tracciato, si evidenzia come l'evoluzione delle Commissioni tributarie si sia sviluppata secondo una duplice linea. Da un lato, si è assistito all'accentuarsi del carattere "giurisdizionale" delle stesse;

³¹ P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, n. 6, 2009, 1551 ss.

dall'altro, all'attenuarsi del rapporto esistente fra il giudizio dinanzi ad esse e quello celebrantesi davanti al giudice ordinario³².

Ora, non pare revocabile in dubbio come in tale percorso lo snodo di gran lunga più significativo ai fini che ci occupano sia stato certamente quello costituito dalla riforma del 1972³³, alla quale, in effetti, è da ascrivere l'autentica definizione dell'assetto di fondo del contenzioso tributario (in linea generale) e della giurisdizione tributaria (in modo particolare) quale sarebbe stato poi recepito e portato a più avanzata maturazione con la successiva e ulteriore riforma dei citati decreti delegati del 1992. La scelta operata dal decreto n. 636/1972 non fu, per certi versi, inattesa, se sol si considera come essa intervenne all'indomani della importante sentenza della Corte costituzionale³⁴ (nella qual occasione si era pronunciata nel senso della natura amministrativa delle Commissioni).

A distanza di venti anni esatti, come si è visto, i d.lgs. nn. 545 e 546 del 1992 intervennero a correggere la maggior parte delle irrazionalità inficianti il precedente assetto³⁵, agendo sul versante della più piena salvaguardia delle garanzie d'imparzialità, terzietà ed indipendenza del giudice tributario e, ad un tempo, portando a più avanzata maturazione il percorso volto alla definitiva affermazione della giurisdizione tributaria alla stregua di una vera e propria terza giurisdizione³⁶.

³² Cfr. ROSINI, *Le commissioni tributarie: una storia parallela*, in *Riv. dir. fin.*, 1980, I, 70 ss.; TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 6 ss.; GLENDI, *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur.*, VIII, 1988, 2 ss.; MAGNANI, *Le commissioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, III, Padova, 1994, 315 ss.; P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 6, 2009, 1551 ss.

³³ Sul punto, BATISTONI FERRARA, *La giurisdizione speciale tributaria nell'ultima giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, n. 4, 2008, 1055 ss.

³⁴ Corte Cost., 10 febbraio 1969, n. 10, in *Riv. dir. fin.*, 1969, II, 105 ss.

³⁵ Prima fra tutte, naturalmente e tra le altre, quella per cui, nel sistema previgente alla riforma del 1992, il processo tributario contemplava la possibilità che, dopo i primi due gradi di giudizio dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado, si svolgesse un terzo grado (anch'esso di merito, sia pure con alcune limitazioni) dinanzi, alternativamente, alla Commissione tributaria centrale ovvero alla Corte d'appello.

³⁶ Cfr. CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, n. 3, 2002, 811 ss., nonché P. RUSSO, *La giurisdizione tributaria verso la terza giurisdizione*, in *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura*, Atti del Convegno "Gli ottanta anni di Diritto e Pratica Tributaria",

2. LA COMPATIBILITÀ DELL'ATTUALE ASSETTO DELLE COMMISSIONI E DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA CON LA COSTITUZIONE

Dopo aver analizzato la lenta trasformazione delle Commissioni tributarie da organi amministrativi in organi giurisdizionali, ci si interroga sulla compatibilità dell'attuale assetto della giurisdizione tributaria con la Costituzione, con particolare riguardo, all'art 102 e alla VI disposizione transitoria e finale.

Il tema si pone all'attenzione perché la Costituzione non prevede espressamente le Commissioni tributarie, ma in proposito l'art. 102, secondo comma, vieta l'istituzione di nuovi giudici speciali, consentendo solo la creazione presso gli organi giudiziari ordinari di "*sezioni specializzate per determinate materie*" e la VI disposizione transitoria e finale pone il termine di cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione per effettuare la revisione degli organi di giurisdizione speciale preesistenti ovvero per disporne la soppressione.

Essendo questo il perimetro costituzionale, si comprende bene come, subito dopo l'entrata in funzione della Corte Costituzionale, fu sollevata la questione della sopravvivenza delle Commissioni e della loro compatibilità con le norme costituzionali³⁷.

Vi era un'interpretazione rigorosa³⁸, in base alla quale la Costituzione, sancendo l'unità della giurisdizione, non avrebbe consentito la sopravvivenza di giurisdizioni speciali diverse da quelle menzionate nello stesso testo

coordinati da Uckmar, Padova, 2007, 157 ss.; P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 6, 2009, 1551 ss.

³⁷ F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 11 ss.

³⁸ La tesi era sostenuta, ad esempio, da A. AMORTH, *La Costituzione italiana*, Milano, 1948, 110 e da G. AZZARITI, *Giurisdizioni speciali e sezioni specializzate*, in *Problemi attuali di diritto costituzionale*, Milano, 1951, 236.

costituzionale: in questa ottica, revisione delle giurisdizioni esistenti significava soppressione delle giurisdizioni speciali, ed istituzione, eventualmente, di sezioni specializzate presso la magistratura ordinaria.

La conseguenza dell'accoglimento di tale tesi, in base alla quale le Commissioni tributarie, proprio perché non menzionate nel testo costituzionale, avrebbero dovuto essere soppresse, era che le controversie fiscali dovevano essere devolute a sezioni specializzate da istituire presso la magistratura ordinaria. In tale direzione si muovevano, del resto, i progetti di riforma elaborati all'indomani dell'approvazione della Carta Costituzionale³⁹.

Secondo altra autorevole opinione⁴⁰, invece, la Costituzione vietava l'istituzione di nuove giurisdizioni speciali, ma non imponeva la soppressione di quelle esistenti.

Proprio quest'ultima tesi fu poi seguita dalla Corte Costituzionale; in altre parole prevalse la tesi secondo cui la Costituzione avrebbe "cristallizzato" lo *status quo*, autorizzando la permanenza delle giurisdizioni preesistenti e vietando solo l'istituzione di nuove giurisdizioni speciali.

La sopravvivenza delle Commissioni, come si è visto, nel periodo che va dal 1957 al 1969, fu salvaguardata proprio dalla giurisprudenza costituzionale che, qualificando le Commissioni come organi giurisdizionali, traeva la loro legittimazione costituzionale dall'essere giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione⁴¹. In questo modo fu assicurato alle Commissioni il "diritto di esistere", mentre altre giurisdizioni speciali furono dichiarate incostituzionali⁴².

³⁹ È da ricordare il progetto Azzariti, che non sopprimeva le Commissioni ma le conservava in vita considerandole amministrative, mentre la tutela giurisdizionale era affidata a sezioni specializzate della magistratura ordinaria; anche il progetto Trabucchi del 1962 devolveva le liti d'imposta al giudice ordinario.

⁴⁰ E. ALLORIO, *Sulla riforma del procedimento di imposizione e sulla disegnatà riforma del processo tributario*, in *Giur. it.*, 1954, IV, 145.

⁴¹ *Ex multis*, Corte Cost., 16 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 131; 1 marzo 1957, n. 41, in *Giust. civ.*, 1957, III, 189; 30 dicembre 1958, n. 81, *ivi*, 1959, III, 81; 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, 1455; 7 dicembre 1964, n. 103, *ivi*, 1964, 1071.

⁴² Negli anni '60 sono numerosi gli interventi della Corte Costituzionale in materia di giurisdizioni speciali. Si pensi alle sentenze sulla giurisdizione del Ministro della marina mercantile (1963); sui Consigli di prefettura (1966); sulla Giunta provinciale amministrativa

Come già accennato in precedenza, nel 1969, la Corte muta orientamento e qualifica le Commissioni come organi amministrativi⁴³. Contemporaneamente, però, la Cassazione seguiva ad affermare la natura giurisdizionale delle Commissioni⁴⁴.

Questa era la situazione, quando sopravvenne la riforma tributaria degli anni '70⁴⁵. La legge di delega per la riforma tributaria n. 825 del 1971, all'art. 10, prevedeva che, in attuazione della VI disposizione transitoria della Costituzione, fossero revisionate le Commissioni, al fine di garantire l'imparziale applicazione della legge nonché l'autonomia e l'indipendenza del giudice tributario, richiesta dall'art. 108 della Costituzione⁴⁶.

Inoltre, da un lato, furono solo in parte modificate le attribuzioni delle Commissioni (in tal modo ponendo quest'ultime nel solco delle preesistenti Commissioni) e, dall'altro, fu individuato nella Corte di Appello lo strumento di raccordo tra le Commissioni e l'A.G.O. (in tal modo assicurando l'unità della giurisdizione).

Non poteva non porsi il problema della legittimità costituzionale di Commissioni giurisdizionali che prendevano il posto di organi precedentemente qualificati come amministrativi: le Commissioni tributarie, non rivestendo più la natura di organi amministrativi, dovevano essere qualificate come giudici di nuova istituzione e quindi vietati dall'art. 102 della Costituzione⁴⁷.

(1967); sull'Intendente di finanza (1969); sulla competenza penale dell'Alta Corte siciliana (1970) e sulla competenza penale del Comandante di porto (1970).

⁴³ Corte Cost., 6 e 10 febbraio 1969, nn. 6 e 10, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1027. Le sentenze sono pubblicate anche in *Giur. cost.*, 1969, 36 e 61, con nota di G. A. MICHELI, *Osservazioni sulla natura giuridica delle Commissioni tributarie*, e in *Riv. dir. fin.*, 1969, II, 105, con nota di A.E. GRANELLI, *Sulla natura giuridica delle Commissioni tributarie*. Sul punto vedi anche F. TESAURO, *Il processo dinanzi alle Commissioni tributarie*, in *Fin. loc.*, 1999, 1437.

⁴⁴ Cass., 21 giugno 1969, n. 2201, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1637.

⁴⁵ F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 11.

⁴⁶ C. MAGNANI, *Le Commissioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, III, Padova, 1994, 1142; F. TESAURO, *Processo tributario*, in *Digesto comm.*, Aggiornamento, Torino, 2000, 555.

⁴⁷ Sulle questioni di legittimità costituzionale sollevate, si veda: V. ANDRIOLI, G.A. MICHELI, A.M. SANDULLI, E. ALLORIO, E. DE MITA, *Profili di incostituzionalità del "nuovo" contenzioso tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 941; G.A. MICHELI, *Osservazioni*

Così stando le cose, la Corte mutò ancora una volta il proprio orientamento⁴⁸, riqualificando (retroattivamente) le Commissioni preesistenti come giurisdizionali. In tal modo, non potendo, le Commissioni oggetto della riforma del 1972, essere considerate un nuovo giudice, ma il giudice preesistente riformato, si ritenne rispettato il divieto di istituire nuovi giudici.

Successivamente, con l'entrata in vigore dei decreti legislativi nn. 545 e 546 del 1992, la questione di legittimità è stata nuovamente proposta. In particolare, la Commissione tributaria di Lecce⁴⁹, riteneva che la nuova disciplina fosse contrastante con la VI disposizione transitoria della Costituzione in quanto il potere di revisione, già esercitato con la legge delega n. 825 del 1971 e con il d.p.r. 636 del 1972, non sarebbe stato suscettibile di un ulteriore utilizzo e, peraltro, a distanza di oltre quarant'anni dall'entrata in vigore della Costituzione. Secondo tale impostazione, dunque, se la revisione è ammessa dalla disposizione transitoria, non sarebbe, invece, "*consentita la revisione di una normativa già revisionata*".

Dubbi sono stati sollevati anche con riguardo alla radicalità delle innovazioni apportate sia al procedimento innanzi alle Commissioni tributarie che agli assetti organizzativi interni perchè, andando ben al di là di un mero riordino, avrebbero reso evidente l'istituzione di "*nuovi giudici special*".

Tali censure avanzate nei confronti della nuova disciplina introdotta, sono state, peraltro, condivise da una parte della dottrina, per la quale l'insediamento di Commissioni aventi una diversa denominazione e un differente ambito territoriale di competenza rispetto a quello delineato con il d.p.r. 636 e le modificazioni apportate al rito (si pensi all'assistenza tecnica obbligatoria, alla condanna alle spese, alla tutela cautelare) inducono a

sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario, in *Riv. Sc. Fin.dir. fin.*, 1974, II, 102; C. MAGNANI, *Nuovi dubbi sulla legittimità costituzionale del contenzioso tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1975, II, 486; A.M. SANDULLI, *Il nuovo contenzioso tributario davanti alla Corte*, in *Riv. Sc. Fin.dir. fin.*, 1976, I, 68.

⁴⁸ Corte Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Dir. Prat. Trib.*, 1975, II, 34; 3 agosto 1976, n. 215, *ivi*, 1976, II, 589; 24 novembre 1982, n. 196, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, 850; 16 dicembre 1982, n. 217, *ivi*, 1983, I, 1, 848.

⁴⁹ Comm. trib. prov. Lecce, ordinanza del 24 febbraio 1997.

ritenere che la riforma abbia disegnato un processo “nuovo”, affidato ad un giudice speciale di nuova istituzione.

Oltre a ciò, è in modo particolare l'estensione della sfera della giurisdizione tributaria ai tributi comunali e locali ad apparire in contrasto con il precetto costituzionale.

E' stata in proposito autorevolmente sottolineata la contraddizione in cui è caduto il legislatore, laddove “*se si ritiene, come ha inequivocabilmente mostrato di fare il legislatore delegante, che alla generalizzazione della competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie osti il divieto di istituire giudici speciali nuovi sancito dall'art. 102 della Costituzione, allora diventa incomprensibile l'allargamento di tale competenza soprattutto per quanto riguarda i tributi comunali e locali, tanto bastando per consumare la violazione del precetto costituzionale*”⁵⁰.

Dati i precedenti, era facile immaginare che la Corte avrebbe ribadito, la legittimità costituzionale delle Commissioni, così consacrandola definitivamente.

Confermando, infatti, l'orientamento precedente, ha dichiarato manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate⁵¹. La Corte Costituzionale ha riconosciuto che le Commissioni tributarie “*non possono essere considerate, agli effetti del combinato disposto dell'art. 102 e VI disposizione transitoria della Costituzione, nuovi giudici speciali, come tali vietati*” e che il legislatore, anche dopo una prima revisione (quella di cui al D.P.R. n. 636/1972), “*conserva il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel*

⁵⁰ Cfr. P. RUSSO, *Profili di legittimità costituzionale di decreti delegati di riforma del contenzioso tributario*, in *il fisco*, 1993, 8757.

⁵¹ Ordinanze n. 351 del 21 luglio 1995, e n. 144 del 23 aprile 1998, cit., 1998, 2508. In proposito, F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 11: “*Come infatti è puntualmente avvenuto: la Corte, nel 1998, con un'ordinanza di manifesta infondatezza, si è sbrigativamente liberata dalla questione, ritenendo che anche le Commissioni della riforma del 1991-1992 non sono un nuovo giudice, ma la continuazione di quello preesistente. Ne ha così consacrata definitivamente la legittimità costituzionale, assicurandone la sopravvivenza ad infinitum*”.

*funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, fermo permanendo il principio che il divieto di giudici speciali non riguarda quelli preesistenti a Costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione"*⁵². Con l'ordinanza in esame, la Corte ha ulteriormente precisato che le giurisdizioni speciali conservate in forza della VI disposizione transitoria, una volta revisionate in conformità ai principi costituzionali, fanno parte di pieno diritto dell'ordinamento, senza che vengano più in rilievo le modalità di attuazione della norma transitoria medesima, della quale deve dirsi, quindi, che *functus est munere suo*.

Poiché, poi, tali giurisdizioni non sono indicate *nominatim* in una norma di rango costituzionale, il legislatore ordinario può trasformarle, riordinarle o modificarle liberamente nel funzionamento e nella struttura, sempre che siano osservati, come per ogni altro provvedimento legislativo, i principi stabiliti nella Carta costituzionale e sempre che le modifiche apportate, se estese all'oggetto della giurisdizione, non si traducano in una radicale sostituzione dello stesso, per modo che risulti istituita una giurisdizione speciale in materia diversa.

La Corte costituzionale, dunque, fedele al proprio indirizzo già precedentemente manifestato ha delineato una nozione molto ampia di "revisione", riconducendo nei confini della stessa modificazioni sia

⁵² Corte Cost., ord n. 144 del 1998, cit., con nota di E. MARELLO, *Riforme del processo tributario: il superamento del concetto di "revisione"*. Sul punto vedi anche M. CANTILLO, *Il nuovo processo tributario all'esame della Corte Costituzionale: osservazioni minime su tre importanti decisioni*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 1998, 646-647. La Corte Cost. ha precisato in tale occasione che: *"la modifica mediante ampliamento della competenza delle Commissioni non vale a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo da ravvisarsi un diverso giudice speciale, in quanto è rimasto non snaturato né il sistema di estrazione dei giudici, né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie, anche se riconfigurata mediante una soluzione unitaria ed aggiornata; deve altresì escludersi che possano portare ad una diversa soluzione le contestuali modifiche introdotte dal legislatore, in quanto sono profili relativi all'organizzazione e al funzionamento delle suddette Commissioni, rimaste sostanzialmente immutate rispetto alla previsione della materia tributaria oggetto della giurisdizione speciale e continuatrici delle preesistenti, regolate dal D.P.R. n. 636. Pertanto le Commissioni tributarie non possono essere considerate nuovi giudici speciali"*.

dell'ordinamento che del rito con gli unici limiti dello snaturamento dell'organo giudicante o del modello del procedimento, oltre che dell'osservanza delle norme costituzionali.

Per completezza si rileva come si è autorevolmente sostenuto in proposito che *“la tesi della sopravvivenza delle giurisdizioni preesistenti alla Costituzione leggeva, nel testo della Carta costituzionale, una norma di diritto intertemporale (quella, appunto, che assicurava la sopravvivenza delle giurisdizioni preesistenti), ed una norma permanente - quella dell'unità della giurisdizione - con il connesso divieto di istituire nuovi giudici speciali. Questo costrutto portava in sé due corollari: da un lato, la conservazione della linea di confine tra giudice ordinario e giudice speciale; e, dall'altro, il divieto di incremento delle attribuzioni del giudice speciale. Entrambi questi corollari non sono stati rispettati dal legislatore, che, nel 1991/92, ha eliminato la presenza del giudice ordinario, anche dove operava in passato (Corte d'appello, come giudice di terzo grado del processo dinanzi alle Commissioni), ed ha incrementato la giurisdizione del giudice speciale, attribuendogli nuove materie (tributi locali ed alcuni tributi di nuova istituzione)”*⁵³.

Da altra parte⁵⁴ si è ritenuto che la conclusione a cui giunge la Corte appare convincente non potendosi interpretare l'allargamento delle

⁵³ Cfr., F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 11. Sul punto si veda anche, dello stesso autore: *Introduzione*, in AA.VV., a cura di F. Tesaurò, *Il processo tributario*, Torino, 1998, XX ss., il quale enuncia come *“il salvataggio delle commissioni ad opera della Corte Costituzionale è iniziato prima della riforma del 1971-1972, è proseguito dopo quella riforma sicchè, consolidato in tal modo il sistema, era facile presagire che la Corte, dopo la riforma del 1991-1992, avrebbe evitato qualsiasi intervento di tipo chirurgico. Come è, infatti, puntualmente avvenuto, la Corte, con un ordinanza di manifesta infondatezza, si è sbrigativamente liberata della questione, ritenendo che anche le Commissioni della riforma del 1991-1992 non sono un nuovo giudice, ma la continuazione di quello preesistente”*. Ugualmente in senso critico rispetto alla conclusione raggiunta dalla Corte: M.C. GIORGETTI, *La consulta afferma la legittimità costituzionale dei nuovi giudici tributari*, in *Giur. Trib.*, 1998. 609.

⁵⁴ A. URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario tra principi del “giusto processo” e estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, 2007, 31-34. L'Autore, con riguardo poi al termine quinquennale previsto dalla IV disposizione transitoria e finale, sottolinea come se ne possa condividere la natura ordinatoria e, inoltre, il potere di revisione non si esaurisce una volta esercitato, rientrando nella discrezionalità del legislatore la possibilità di intervenire anche successivamente.

competenze della stessa come la creazione di un nuovo giudice proprio perché non implica un mutamento del tipo di funzioni. Il legislatore del 1992 avrebbe così completato il processo di revisione degli organi della giurisdizione tributaria, guardandosi bene dallo stravolgere i connotati strutturali ed essenziali del sistema.

Capitolo II

I RECENTI INTERVENTI LEGISLATIVI IN MATERIA DI GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

1. La difficile delimitazione del concetto di “giurisdizione” (e di “giurisdizione tributaria”). Premesse generali - 2. L’estensione della giurisdizione all’intera area del contenzioso tributario: la legge 28 dicembre 2001, n. 448 - 2.1. Segue. I problemi interpretativi connessi alla modifica legislativa - 3. Il d.l. 30 settembre 2005, n. 203: i tributi “*comunque denominati*” - 4. La tutela giurisdizionale in materia di tributi locali. I ricorsi gerarchici - 5. Segue. La fase transitoria ed il passaggio dal vecchio al nuovo contenzioso in materia di tributi locali - 6. Segue. I tributi locali nella disciplina di cui all’art. 2 del d. lgs. 546/1992

1. LA DIFFICILE DELIMITAZIONE DEL CONCETTO DI “GIURISDIZIONE” (E DI “GIURISDIZIONE TRIBUTARIA”). PREMESSE GENERALI

Compiuto, seppur molto sinteticamente, tale *excursus* storico-evolutivo sulla natura delle Commissioni tributarie, si passa ora ad esporre l’assetto attuale della giurisdizione tributaria, alla luce sia delle consistenti modifiche legislative intervenute in proposito negli ultimi anni sia delle indicazioni ermeneutiche fornite dalla giurisprudenza più recente sul tema.

Prima di addentrarci, però, in modo specifico nel tema oggetto del presente lavoro, si rende necessaria una premessa di carattere generale riguardante la nozione di “giurisdizione tributaria”. Tale premessa è funzionale al fine di meglio delimitare il tema ed allo stesso tempo non è particolarmente agevole perché non si rinviene nel panorama legislativo tributario (né nel d.lgs. 546/1992, né altrove) una definizione di “giurisdizione tributaria”.

In realtà, il concetto in generale di “giurisdizione” (a prescindere da qualunque specifica declinazione settoriale) è privo di una definizione nel

nostro ordinamento: né il codice di procedura civile del 1940⁵⁵, né la Costituzione (che pure dedica, come si è visto, molte disposizioni al tema della giurisdizione) contengono una definizione di tale concetto. Tale nozione è, quindi, in qualche modo, dato per presupposto anche dalla stessa Carta costituzionale; evidentemente è da cogliersi nella definizione fornita dalla dottrina⁵⁶, in particolare laddove procede alla tradizionale ripartizione tra le principali funzioni in cui si è soliti suddividere i poteri dello Stato: quello legislativo, esecutivo e giurisdizionale⁵⁷.

In effetti, il legislatore costituente nell'articolazione dell'Ordinamento della Repubblica ha sostanzialmente riproposto la citata ripartizione dei poteri (cfr. Parte II della Costituzione): dopo avere preso in esame la funzione legislativa parlamentare (titolo I) la Costituzione pone, infatti, la magistratura (Titolo IV,) subito dopo il Governo (Titolo II) – accanto alla disciplina del Presidente della Repubblica (Titolo II) e delle regioni ed Enti locali (Titolo V).

La giurisdizione consiste nell'attuazione della legge mediante la sostituzione dell'attività di organi pubblici all'attività altrui, sia nell'affermare l'esistenza di una volontà di legge sia nel mandarla ulteriormente ad effetto⁵⁸.

Secondo una recente definizione, la giurisdizione sarebbe concepibile come un'attività statale consistente nella determinazione neutrale del diritto vigente, operata con efficacia vincolante alla stregua di norme giuridiche⁵⁹.

Alcuni dei tratti peculiari della funzione giurisdizionale sono stati poi ripresi dall'art. 111 Cost., come novellato dalla legge costituzionale 23

⁵⁵ Il codice civile si limita a prevedere gli organi preposti alla tutela giurisdizionale dei diritti (nella specie, l'Autorità giudiziaria ordinaria) e gli effetti dell'esercizio della giurisdizione (artt. 2907-2909 c.c.).

⁵⁶ A. PIZZORUSSO, *Art. 102*, in *Comm. Cost.*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1981, 198 ss.

⁵⁷ MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1969, 286 ss.; CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, ristampa, 1980, 292 e 310; CALAMANDREI, *Limiti tra giurisdizione e amministrazione nella sentenza civile*, in *Studi sul processo civile*, Padova, 1930, 232; SATTA, *Diritto processuale civile*, Padova, 1981, 8.

⁵⁸ CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale civile*, cit. 301.

⁵⁹ A. MELONCELLI, *Giurisdizione (disciplina costituzionale della)*, in *Enc. giur.*, XV, 1989, 2; per le principali definizioni della dottrina sul tema, si veda BUZZONI, *Art. 1*, in *Commentario breve al c.p.c.*, a cura di Carpi, Taruffo, Padova, 1994.

novembre 1999, n. 2 (inserimento dei principi del giusto processo nell'art. 3 della Costituzione), secondo cui “*ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale*”; tale principio, come autorevolmente sostenuto⁶⁰, è da ritenersi tra quelli generali, valevoli per “*ogni forma di attività giurisdizionale*”. Tale articolo 111 cost. si pone, quindi, tra quelli particolarmente rilevanti ai fini della determinazione della nozione di giurisdizione ricavabile dalla Costituzione accanto soprattutto agli articoli 24 e 113 cost., sulla tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi, anche nei confronti della P.A., e agli altri precedenti sulla “*riserva di atto giurisdizionale*” di cui agli artt. 13, comma 2 e 3, art. 14, comma 2, art. 15 comma 2, art. 21 comma 3 e 4, Cost⁶¹.

Un utile ed importante contributo ai fini dell'individuazione degli elementi propri della “giurisdizione” si ricava dalla giurisprudenza della Corte costituzionale che ha avuto modo di prendere in considerazione tali elementi per la verifica del presupposto oggettivo del giudizio incidentale di legittimità costituzionale: tale presupposto per la Corte costituzionale coincide con l'esercizio di “*funzioni giudicanti per l'obiettiva applicazione della legge*”⁶².

Tanto accennato con riguardo alla nozione di “giurisdizione” e volendo ora passare a quella più specifica di “*giurisdizione tributaria*”, si sottolinea come con l'art. 1 del d.lgs. 546 del 1992 per la prima volta il legislatore recepisce tale espressione⁶³.

Il riferimento espresso ad una “*giurisdizione tributaria*”, che, dunque, si distingue da quella ordinaria, amministrativa, etc., significa voler rafforzare

⁶⁰ V. ONIDA, *Giurisdizione speciale* (voce), in *Nov.mo Dig. It.*, Appendice, III, Torino, 1982, 1069.

⁶¹ A. PIZZORUSSO, *Art. 102*, in *Comm. Cost.*, cit., 199 ss.

⁶² *Ex multis*, Corte cost., sent. n. 226 del 1976; n. 42 del 1961.

⁶³ In proposito si è già rilevato che tale espressione non era presente nel precedente d.p.r. 636/1972, laddove si faceva riferimento alla “*competenza*”. Si è visto come alla dottrina era comunque chiaro che l'espressione “*competenza*” doveva intendersi come “*giurisdizione*” in quel contesto.

l'idea di un'autonoma funzione del *ius dicere*, esercitata da un corpo distinto di giudici, nelle controversie tributarie⁶⁴.

Sicuramente, dunque, si può affermare che con la riforma del 1992 si sia voluto segnare un ulteriore distacco della giurisdizione tributaria, da quella espletantesi in differenti ambiti dell'ordinamento, così ponendo le premesse per una giurisdizione "piena" od "esclusiva", con "competenza" generale in materia tributaria.

2. L'ESTENSIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA: LA LEGGE 28 DICEMBRE 2001, N. 448

La legge finanziaria per il 2002⁶⁵, modificando l'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha rappresentato un cambiamento notevole in materia, sia perché, per delimitare la giurisdizione tributaria, viene introdotto un criterio totalmente diverso rispetto all'elencazione tassativa finora impiegata, sia perché di fatto si determina un ampliamento della competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie. Tale riforma, infatti, ha devoluto al giudice tributario, a decorrere dal 1° gennaio 2002, "*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*", compresi quelli regionali, provinciali e comunali, le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio⁶⁶. In questo modo, dunque, mentre fino a prima della

⁶⁴ In realtà, si sottolinea, con i d.lgs. 545 e 546, l'autonomia della giurisdizione tributaria si è rafforzata attraverso altri elementi, tra i quali: l'ampliamento della "competenza", una maggiore attenzione alla qualificazione dei giudici, l'istituzione di un autonomo organo di presidenza della giustizia tributaria, la previsione di un procedimento incidentale di sospensione dell'atto impugnato, la possibilità di esecuzione del giudicato nei confronti della P.A.: in proposito si veda la legge delega 30 dicembre 1991, n. 413, all'art. 30 e, in dottrina, PERRUCCI, *Il nuovo processo tributario*, in *Boll. Trib.*, 93, 3, 179.

⁶⁵ L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 12, comma 2.

⁶⁶ Sull'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie, si vedano, in dottrina: MONZON, *Legge finanziaria per il 2002: le Commissioni tributarie verso l'apoteosi. È vera gloria?*, in *Riv. Dir. trib.*, 2002, I, 173; M. BASILAVECCHIA, *Prime precisazioni sulla nuova giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, n. 45, 2002, 4108-

novella in parola, come si è visto⁶⁷, la giurisdizione del giudice tributario era limitata ai tributi tassativamente elencati (si trattava principalmente delle imposte erariali e dei tributi comunali e locali) e le questioni relative ad altri tributi erano attribuite alla giurisdizione del giudice ordinario, a seguito della riforma, si è optato "*per la coincidenza della giurisdizione stessa con l'intera area del contenzioso tributario*"⁶⁸. Come anche in giurisprudenza si è sostenuto, infatti, con la modifica in parola si è abbandonato il criterio del collegamento della giurisdizione tributaria a specifici tributi elencati e si è adottato, ai fini del riparto di giurisdizione, il criterio della materia.

Esulano, dunque, dall'ambito della giurisdizione tributaria, oltre a tutto ciò che non rientra nella materia tributaria, le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, successivi alla notifica della cartella di pagamento e dell'avviso di mora⁶⁹, per i quali rimane ferma la giurisdizione del giudice ordinario nei limiti di cui all'art. 57 del d.p.r. 602/1973.

Quanto, invece, al riparto di competenze tra il giudice tributario e quello amministrativo, si osserva che sono sottratti alla competenza del primo gli atti amministrativi generali o regolamentari e quelli individuali che, pur vertendo in materia tributaria, non sono diretti alla concreta attuazione di uno specifico rapporto obbligatorio tributario. Il giudice tributario può comunque occuparsi, sebbene incidentalmente, della legittimità di un regolamento o di un atto generale: l'ultimo comma dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 consente,

4110; MILITERNO, *La nuova giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, n. 34, 2002, 3056-3062; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 1, 2003, 115; CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n. 2, 2003, 463; MICCINESI, *Commento all'art. 2*, in *Commentario*, a cura di Baglioni, Menchini, Miccinesi, Milano, 2004.

⁶⁷ In proposito si rinvia al Capitolo I, paragrafo 1.5.

⁶⁸ Cfr. Corte di Cass., sent. n. 6774, del 5 maggio 2003, in *il fisco* n. 23, 2003, 3673.

⁶⁹ Sul punto si veda: G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, 367; P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, 416: l'Autore sottolinea come "*continuano ad essere devolute alla cognizione del giudice ordinario: a) le opposizioni all'esecuzione di cui all'art. 615 del codice di procedura civile concernenti la pignorabilità dei beni; b) le opposizioni agli atti esecutivi regolate dall'art. 617 del codice di procedura civile diverse da quelle relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo (del ruolo); c) l'azione di risarcimento del danno proponibile contro il concessionario della riscossione dopo il compimento dell'esecuzione*".

infatti, alle Commissioni tributarie di disapplicare tali atti quando gli stessi presentino profili di illegittimità rilevanti ai fini della decisione di una controversia rientrante nella loro giurisdizione (si pensi ai decreti ministeriali che individuano gli indici rilevatori di capacità contributiva ai fini dell'accertamento sintetico dei redditi; o ancora ai decreti ministeriali che fissano le percentuali di ammortamento del costo dei beni strumentali per l'esercizio dell'impresa; o infine ai decreti con cui si approvano gli studi di settore).

Per quanto concerne, invece, gli atti individuali, occorre tenere a mente che il novellato art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce, generalizzando così il potere di cognizione incidentale del giudice tributario, che questi può risolvere *"in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione"*: ne deriva che la Commissione tributaria è competente a conoscere, seppur in via incidentale, anche della legittimità di atti individuali che, pur vertendo in materia tributaria, non sono diretti alla concreta attuazione di uno specifico rapporto tributario.

Resta, peraltro, ferma la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice amministrativo ogniqualvolta vengano lesi interessi legittimi che non si riflettono in atti impugnabili dinanzi al giudice tributario e che sono, comunque, il frutto dell'esercizio di un potere discrezionale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

2.1. SEGUE. I PROBLEMI INTERPRETATIVI CONNESSI ALLA MODIFICA LEGISLATIVA

Da più parti si sono segnalati i problemi interpretativi che la modifica legislativa del 2001 avrebbe finito per sollevare.

Si è autorevolmente sostenuto⁷⁰ che avrebbe ingenerato difficoltà nell'individuare le diverse fattispecie rientranti nell'ambito della giurisdizione tributaria, non essendo spesso agevole distinguere le entrate di natura tariffaria o in generale privatistica, rientranti nella giurisdizione del Giudice ordinario, da quelle aventi, viceversa, sostanziale natura di tributo, come tali attratte nella sfera di cognizione del giudice tributario. Tali difficoltà non erano prima sussistenti, attesa l'elencazione tassativa e la connessa facile individuabilità dei tributi appartenenti alla giurisdizione tributaria; qualche problematicità interpretativa presentava l'ipotesi dei "tributi comunali e locali"⁷¹, presente nell'elenco di cui al previgente art. 2, comma 1, lettera h⁷².

Da più parti, inoltre, si è sottolineato come la modifica in parola doveva essere necessariamente accompagnata innanzitutto da una modifica dell'art. 10 del d.lgs. n. 546/1992⁷³, sulle parti del processo tributario,

⁷⁰ A. COLLI VIGNARELLI, *Processo tributario: il legislatore interviene ancora in modo poco meditato*, in *il fisco*, 9, 2006, 1267 ss.

⁷¹ Sul punto si veda: F. D'AYALA VALVA, "Nuove" tariffe, prestazioni imposte e giurisdizione tributaria, in *Giur. mer.*, n. 6, 2004, III, 1266 ss.; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 1, 2003, 122. Come più avanti si vedrà, l'art. 3-bis della legge 2 dicembre 2005, n. 248, ha tentato di risolvere tali problemi, attribuendo alle Commissioni tributarie espressamente alcune controversie locali. Per ulteriori riferimenti in dottrina ed in giurisprudenza, nonché per un'analisi più approfondita della tematica specifica riguardante i tributi comunali e locali e l'"evoluzione" di tali questioni, si rinvia ai paragrafi 4, 5 e 6 del presente capitolo.

⁷² Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *Processo tributario: il legislatore interviene ancora in modo poco meditato*, cit., 1267. L'Autore sottolinea come "l'estensione della giurisdizione ha dunque portato ad una analoga estensione delle difficoltà interpretative in relazione alle più svariate forme di entrata spettanti ad enti dotati di potestà impositiva o comunque destinatari di entrate di dubbia qualificazione. In precedenza le controversie concernenti tali forme di entrata risultavano in ogni caso attratte alla giurisdizione del giudice ordinario, a prescindere dalla loro natura tributaria (salva l'individuazione di quale giudice ordinario, giudice di pace o Tribunale, nella considerazione, qualora si fosse riconosciuta la natura "tributaria", di quanto stabiliva l'art. 9, comma 2, del codice di procedura civile: "Il tribunale è altresì esclusivamente competente per le cause in materia di imposte e tasse..."); oggi il problema della loro natura - tributaria o meno - diviene il discrimine della maggiormente "impegnativa" suddivisione tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria".

⁷³ In tal senso: A. COLLI VIGNARELLI, *Processo tributario: il legislatore interviene ancora in modo poco meditato*, cit., 1267; M. CICALA, *La giurisdizione tributaria*, cit., 2050; N. LUCARIELLO, *Profili interpretativi derivanti dall'ampliamento della giurisdizione tributaria*, cit., 1499 ss.; A. MILITERNO, *La nuova giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Corr. trib.*, n. 34, 2002, 3059 ss.; P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, 416 ss.; M. MICCINESI, *Oggetto della giurisdizione tributaria*, cit., 15 e 27; F. PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla*

“*potendo la qualità di parte essere oggi rivestita anche da soggetti diversi da quelli rientranti nelle 'tradizionali' figure dell'Amministrazione finanziaria, dell'ente locale e del concessionario della riscossione*”⁷⁴, onde evitare contrasti interpretativi già verificatisi in giurisprudenza⁷⁵; la modifica in parola era necessaria, per motivi di coerenza sistematica, anche a seguito dell'attivazione delle Agenzie fiscali.

In conseguenza del mutato tenore dell'art. 2 d.lgs. 546/1992, si rivelava necessaria, si è sostenuto, anche una revisione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992⁷⁶, sugli atti impugnabili, in quanto “*l'estensione della giurisdizione delle Commissioni a tutti i tributi*” avrebbe comportato di fatto non solo, un “*ampliamento dei soggetti [...] parti del processo*”, ma anche “*della categoria degli atti, a detti soggetti riferibili, che pur non rientrando testualmente nell'elencazione di cui al citato art. 19, sono ciononostante da considerare impugnabili, per non lasciare il contribuente privo di tutela giurisdizionale*”⁷⁷.

Sono emerse, poi, non poche difficoltà pratico-operative per le Commissioni, poco abituate a trattare fattispecie tributarie prima rientranti

giurisdizione delle Commissioni Tributarie, in *Giur. imp.*, 2002, 1490 ss.; F. TESAURO, *Con i nuovi compiti non sarà facile ripartire*, in *Il Sole-24 Ore*, del 7 febbraio 2002, 22.

⁷⁴ Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *Il processo tributario*, in L. Ferlazzo Natoli, *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 2004, 133.

⁷⁵ In proposito si vedano le due sentenze, di contenuto opposto, in materia di contributo unificato per atti giudiziari, della Comm. trib. prov. di Foggia, 15 aprile 2003, n. 100, in *Riv. dir. trib.*, n. 1, 2004, II, 47 ss., con nota di S. PELLEGRINI, *L'invito di pagamento emesso dal Tribunale in caso di insufficiente versamento del contributo unificato è atto impugnabile*, e in *Dir. prat. trib.*, n. 1, 2005, II, 91 ss., con nota di B. CAUSATO, *La giurisdizione sulle controversie in materia di contributo unificato per atti giudiziari*, e della Comm. trib. prov. di Cagliari, 1 luglio 2003, n. 431, in *il fisco*, n. 40, 2003, fasc. n. 1, 6179, e in *Dir. prat. trib.* n. 1, 2005, II, 94 ss. La prima sentenza ha riconosciuto la giurisdizione delle Commissioni tributarie, la seconda, invece, l'ha negata, affermando che, “*il legislatore, nell'ampliare la giurisdizione delle Commissioni tributarie, non ha modificato [...] la indicazione delle parti del giudizio tributario*”; di conseguenza “*è [...] evidente che resta fermo che i rapporti tributari che possono essere dedotti davanti alle Commissioni tributarie sono soltanto quelli che attengono ai tributi applicati dalla Amministrazione finanziaria dello Stato e degli enti locali. Restano pertanto esclusi tutti quei rapporti che pure possano avere natura tributaria [...] ma che sono applicati da soggetti diversi dalla Amministrazione finanziaria dello Stato o degli enti locali*”.

⁷⁶ Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *Processo tributario: il legislatore interviene ancora in modo poco meditato*, cit., 1267; P. RUSSO, *I nuovi confini*, cit., 420; A. MILITERNO, cit., 3061 ss.; M. MICCINESI, cit., 16 e 32.

⁷⁷ A. COLLI VIGNARELLI, *Il processo tributario*, cit., 135.

nella competenza del giudice ordinario, forse meglio portato alla loro soluzione non solo per la circostanza che erano state da sempre a lui devolute, ma anche perché giudice togato a tempo pieno⁷⁸.

La formula "*tributi di ogni genere e specie*" implica, inoltre, un'automatica attribuzione al giudice tributario di ogni nuovo tributo, senza necessità di un'espressa disposizione in tal senso, laddove, invece, il precedente testo dell'art. 2, alla lettera *i*), richiedeva, per l'integrazione dell'elenco tassativo, un apposito intervento legislativo. Ora, una attribuzione giurisdizionale "generale" per materia e, quindi, non più tipizzata o tassativa, impone necessariamente di cogliere la natura della prestazione oggetto della controversia, per individuare il giudice competente.

Tale delicata analisi, però, è in certo senso resa più complessa dall'assenza nel nostro ordinamento di una definizione legislativa del concetto di "*tributo*" (così come di "*giurisdizione*"⁷⁹), trattandosi di nozione in qualche modo presupposta. Pertanto, il richiamo ad una categoria di problematica delimitazione quale quella di "*tributo*" ha riportato al centro del dibattito dottrinale e giurisprudenziale la questione dei tratti qualificanti di detta categoria, così restituendo fiato a dispute di tradizione antica⁸⁰ le quali, sebbene mai totalmente sopite, si erano peraltro potute attenuare in difetto di

⁷⁸ In tal senso: A. COLLI VIGNARELLI, *Processo tributario: il legislatore interviene ancora in modo poco meditato*, cit., 1267.

⁷⁹ Con riguardo all'assenza nel nostro ordinamento di una definizione di "*giurisdizione*" e di "*giurisdizione tributaria*" si rinvia a capitolo II, paragrafo 1.

⁸⁰ Per una panoramica degli interventi rinvenibili in dottrina sul tema, si veda DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, *passim*; DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, 10 ss.; FEDELE, *La tassa*, Siena, 1974, *passim*; ID., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 10 ss.; FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, n. 4, 2007, 1059 ss.; FRANSONI, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di Perrone e Berliri), Napoli, 2006, 123 ss.; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 1 ss.; M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1957, 3 ss.; ID., *Ancora in tema di prezzo e di tassa*, in *Giur. cost.*, 1962, 680; INGROSSO, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (a cura di Perrone e Berliri), Napoli, 2006, 137 ss.; MICHELI, *Prestazioni imposte, sconto dei medicinali, capacità contributiva e sostituzione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, II 121 ss.; VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, *passim*; VIOTTO, *Tributo*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., Torino, 1999, XVI, 22.

concreti risvolti applicativi dell'adesione all'una o all'altra ricostruzione teorica⁸¹.

Dall'altro lato, come è facile immaginare, la modifica del 2001⁸², sostituendo il criterio della elencazione tassativa con una formula di portata astratta e generale, ha riproposto e a gran voce, la questione della violazione dall'art. 102 della Costituzione⁸³.

3. IL D.L. 30 SETTEMBRE 2005, N. 203: I TRIBUTI "COMUNQUE DENOMINATI"

Il d.l. 30 settembre 2005, n. 203, art. 3-bis⁸⁴ è intervenuto nuovamente sull'art. 2 del decreto sul processo tributario, ritoccandone i commi 1 e 2⁸⁵ e, così, le questioni esposte nel paragrafo precedente sono esplose con ancora più forza.

In particolare, la novella ha aggiunto alla formula "*tributi di ogni genere e specie*" le parole "*comunque denominati*" ed ha precisato, altresì, che appartengono alla "*giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche [...] e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo*

⁸¹ Sulla nozione di tributo e il connesso ampliamento della giurisdizione, si veda, CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 471 ss., PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 2002, 1466. Si sottolinea come, però, già la precedente formulazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992 richiamasse la nozione di "tributo", nell'espressione "*tributi comunali e locali*" e come anche tale espressione aveva già ingenerato problemi interpretativi.

⁸² F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 11.

⁸³ La tesi dell'illegittimità costituzionale della nuova versione dell'art. 2 è stata sostenuta da E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, III ed., Milano, 2002, 465, ove si legge che "*L'unificazione della giurisdizione è andata oltre il segno, perché per i tributi che non sono imposte (soprattutto per le tasse), si è inventato un giudice speciale non consentito dalla Costituzione*".

⁸⁴ Convertito con l. 2 dicembre 2005, n. 248.

⁸⁵ V. NUCERA, *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass. trib.*, n. 5, 2006, 1591.

smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto di pubbliche affissioni"⁸⁶.

Soffermandoci ora sulla prima delle modifiche apportate dalla riforma del 2005 e rinviando (precisamente al paragrafo 6 di questo capitolo) l'analisi della seconda integrazione (si allude all'aggiunta dell'inciso "*comunque denominati*"), si sottolinea come, a parte le incertezze ermeneutiche ingeneratesi, la nuova formula confermi la centralità della nozione di tributo nel riparto della giurisdizione, considerandolo sempre più un dato dal quale non è possibile prescindere per la delimitazione della materia (e, quindi, della giurisdizione) tributaria.

In proposito si è sottolineato come sin dal 2002 la giurisdizione delle Commissioni sia ancorata ad un criterio definitorio di carattere generale, desunto dal diritto sostanziale (il "*tributo di ogni genere e specie*", cioè qualsiasi tributo), che non lascia spazi per ulteriori ampliamenti. Di conseguenza, l'aggiunta della precisazione "*comunque denominati*", si sarebbe rivelata sostanzialmente inutile⁸⁷.

Oltre che in dottrina, anche l'Amministrazione finanziaria ha assunto un atteggiamento svalutativo nei confronti della portata innovativa della

⁸⁶ Sul punto, M. BASILAVECCHIA, *Modifiche al processo tributario*, in *Corr. Trib.* n. 2, 2006, 105 autorevolmente sottolinea come sia "*contraddittorio affiancare alla definizione generale un'elencazione casistica, che, necessariamente incompleta, non può che essere foriera di dubbi*". "*Trattandosi inoltre di intervento normativo inteso a contrastare il contrario indirizzo della Cassazione, ci si deve chiedere se il fine della modifica non sia quello di inserire nel nuovo ambito giurisdizionale anche entrate non tributarie, o invece di fornire un'interpretazione autentica della nozione di tributo. In quest'ultimo caso, però, la sede propria della nuova qualificazione normativa sarebbe stata, più correttamente, la disciplina sostanziale relativa a ciascuna delle entrate menzionate, e non la sede processuale. Ora, l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 nella parte principale continua a rinviare alla nozione sostanziale di tributi, ma poi nell'esemplificazione sembra volere qualificare esso stesso come tributo alcune entrate, rispetto alle quali nulla è variato nella disciplina sostanziale*".

⁸⁷ L'aggiunta in questione è stata da più parti ritenuta superflua, dal momento che la precedente locuzione "*tributi di ogni genere e specie*", di cui al comma 1 dell'art. 2, D.Lgs. n. 546/1992, "*era già sufficiente per risolvere, o creare, problemi interpretativi, atteso che, come noto, la denominazione data dal legislatore ad una forma di entrata ('comunque denominata': tassa, canone, tariffa, eccetera), è irrilevante ai fini della sua effettiva qualificazione, dipendendo la sua reale natura non dal nomen bensì dalla sua struttura e disciplina. Con la formula impiegata dal legislatore dell'ultima novella, quindi, nulla si aggiunge e nulla si cambia rispetto a quanto già risultava dalla precedente formulazione della norma in questione*"; così A. COLLI VIGNARELLI, *Processo tributario: il legislatore interviene ancora in modo poco meditato*, cit., 1269.

modifica in parola, affermando che l'introduzione della formula "*comunque denominati*" avrebbe solo esplicitato "*ulteriormente il principio già contenuto nel precedente testo dell'art. 2 del decreto n. 546, così come risultante dalle modifiche introdotte dall'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 488 (Finanziaria 2002)*"⁸⁸.

In risposta a tali posizioni, si è sostenuto che, sebbene la formula "*tributo di ogni genere e specie*" sia di per sé omnicomprensiva di qualunque genere di prestazione imposta di natura tributaria, la puntualizzazione "*comunque denominati*" lungi dal rappresentare un inutile pleonasma⁸⁹.

Di fronte, infatti, alla varietà delle "*prestazioni patrimoniali imposte*" astrattamente suscettibili di essere ricondotte alla categoria dei "tributi", non pare inutile aver precisato l'irrilevanza, ai fini dell'inclusione di alcune di esse nella categoria dei tributi, dell'impiego di apparentemente diverse espressioni nominalistiche, specie laddove si parla di "canoni", pur potendosi questi ricondurre nell'ambito dei tributi⁹⁰.

In tale ottica, l'inciso, dunque, sembra significativo per attribuire al dato sostanziale, che caratterizza la tipologia di prestazione imposta,

⁸⁸ Cfr. circolare Agenzia delle Entrate, 13 marzo 2006, n. 10; in termini analoghi, anche la precedente circolare, 19 dicembre 2005, n. 32, entrambe in banca dati *fisconline*.

⁸⁹ C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 6, 2006, 419, secondo cui "*proprio in ragione della generalità della giurisdizione tributaria, di fronte al necessario riscontro, nella varietà delle 'prestazioni patrimoniali imposte' astrattamente suscettibili di essere ricondotte alla categoria dei 'tributi', di quelle che debbono concretamente definirsi tali, non sembra possibile ritenere precluso, né pare inutile avere espressamente demandato, al legislatore processuale di precisare e statuire, con efficacia vincolante rispetto all'interprete, l'irrilevanza, ai fini dell'inclusione di alcune di esse nella categoria dei tributi, dell'impiego di apparentemente diverse espressioni nominalistiche da parte dello stesso legislatore, specie laddove ha parlato di 'canoni', pur potendosi questi ricondurre nell'ambito dei tributi, e di "giurisdizione tributaria", espressamente ricomprendendovi alcune specifiche controversie, secondo quanto fin qui precisamente fatto con apposita aggiunta al comma 2 dell'art. 2 del D.Lgs. citato*". Anche L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2006, 714, ritiene significativa ed opportuna l'aggiunta in commento, per due ragioni: da un lato, essa consente di attrarre nella giurisdizione tributaria "*quelle forme d'imposizione nelle quali manca formalmente la qualificazione di tributo*" (l'Autore fa l'esempio dei diritti di macellazione e di quelli camerati); dall'altro, essa potrebbe aver avuto una funzione prospettica connessa all'avvento del federalismo fiscale; sul punto si veda la nota n. 91.

⁹⁰ C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, cit., 419.

prevalenza sul profilo letterale-formale, ai fini di una corretta individuazione del giudice giurisdizionalmente competente.

In secondo luogo quel "*comunque denominati*" potrebbe aver avuto nell'ottica del legislatore una funzione meramente prospettica. Infatti, non si può tralasciare l'avvento del federalismo fiscale e la conseguente potestà di istituire tributi da parte degli enti territoriali e locali; ciò potrebbe comportare l'attribuzione a delle vere e proprie prestazioni imposte di un *nomen* che potrebbe ingenerare confusione nella individuazione della giurisdizione di appartenenza⁹¹.

Infine, si ritiene opportuna una precisazione: è vero che la definizione della giurisdizione tributaria, avente ad oggetto "*i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati*", è di per sé totalizzante ed esaustiva, ma va tenuto presente (profilo sul quale avremo modo di ritornare) che la "materia" devoluta alla giurisdizione delle Commissioni tributarie deve essere tale da non "snaturalizzarle"; in caso contrario, si porrebbe in contrasto con i parametri sanciti nell'art. 102 e della VI disposizione transitoria della Costituzione⁹².

4. LA TUTELA GIURISDIZIONALE IN MATERIA DI TRIBUTI LOCALI. I RICORSI GERARCHICI

⁹¹ L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 707, ritiene significativa ed opportuna l'aggiunta in commento, anche perchè "*potrebbe aver avuto nell'ottica del legislatore una funzione meramente prospettica. Invero non si può dimenticare l'avvento del federalismo fiscale, e la conseguente potestà di istituire tributi da parte degli enti locali; ciò potrebbe comportare l'attribuzione a delle vere e proprie prestazioni imposte un nomen che erroneamente potrebbe ingenerare confusione nella individuazione della giurisdizione di appartenenza*".

⁹² Corte cost., ord. 23 aprile 1998, n. 144, in *Corr. Trib.* n. 22, 1998, 1669 ss., con il commento di C. GLENDI, *Le nuove Commissioni tributarie non sono incostituzionali*.

Per comprendere appieno la “*storia*” dei tributi locali con riguardo all’organo giurisdizionalmente competente, è necessario fare un passo indietro e ricordare i ricorsi gerarchici attivabili in materia di tributi locali prima dell’avvento del d.lgs. n. 546/1992 che, con l’art. 2, ha poi attribuito alle Commissioni tributarie la cognizione delle controversie in questa materia⁹³.

Il procedimento si fondava sostanzialmente su un meccanismo di ricorso gerarchico improprio che prevedeva due fasi di giudizio: la prima era attivabile dinanzi al responsabile della Sezione staccata della Direzione regionale delle Entrate (che si era sostituito nella competenza all’Intendente di finanza); la seconda, invece, si svolgeva davanti al Ministro dell’economia e delle finanze. Vi era poi un’eventuale fase giurisdizionale che veniva celebrata innanzi al giudice ordinario⁹⁴. Più precisamente, tale sistema, disciplinato dall’art. 20 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 638, era applicabile alla tassa sull’occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap), alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), al canone o diritto per la raccolta, l’allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque, all’imposta

⁹³ Sul punto si veda: S. CIANFROCCA, C. ROTUNNO, *La lunga storia del contenzioso dei tributi locali innanzi agli organi amministrativi*, in *il fisco*, 28, 2006, 4342 ss.

⁹⁴ In proposito si ricorda che il ricorso di primo grado doveva essere presentato innanzi al responsabile della Sezione staccata della Direzione regionale delle Entrate competente per territorio, entro 30 giorni dalla notificazione dell’avviso di accertamento. La proposizione del ricorso non sospendeva l’esecuzione dell’atto impugnato. L’organo giudicante, a seguito della presentazione del ricorso, poteva emettere un apposito decreto di decisione della controversia o, al contrario, rimanere inerte. Nel primo caso le parti potevano ricorrere al Ministro delle finanze impugnando la decisione di primo grado, entro 30 giorni dalla data della sua notificazione; nel secondo caso, il contribuente poteva comunque adire il Ministro delle finanze, decorsi 180 giorni dalla presentazione del ricorso in primo grado. L’interessato, avverso il decreto del Ministro delle finanze, poteva ricorrere all’Autorità giudiziaria ordinaria, entro 90 giorni dalla notificazione della decisione; in caso di inerzia dell’organo giudicante poteva invece adire l’Autorità giudiziaria ordinaria, decorsi 180 giorni dalla presentazione del ricorso in secondo grado. Si rammenta in proposito l’intervento della Corte Costituzionale che, con le sentenze 1 aprile 1998 n. 81, in *il fisco* n. 21/1998, 6856 e 23 aprile 1998, n. 132, sulla base di quanto già enunciato per i tributi erariali, con riferimento all’Iciap e alla Tarsu, ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 4, comma 8, del d.l. n. 66 del 1989 e dell’art. 20 del d.p.r. n. 638 del 1972 nella parte in cui non prevedono l’esperibilità dell’azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo. Afferma, inoltre, la Corte nella seconda delle citate sentenze, che “*La violazione del parametro costituzionale invocato (art. 24) risulta ulteriormente evidenziata quando, come nel caso della norma denunciata in questa sede, il ricorso amministrativo non ha effetto sospensivo della riscossione dell’imposta ... essendo la sospensione, su domanda di parte e subordinata alla sussistenza di gravi motivi [...] rimessa alle attribuzioni discrezionali dell’autorità amministrativa investita della decisione sul ricorso*”.

comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni (Iciap). Per l'imposta comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni la norma di riferimento era, invece, l'art. 24 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 639, che prevedeva un procedimento analogo. Alle Commissioni tributarie di cui al d.p.r. n. 636/1972, erano invece devolute solamente le controversie in materia di imposta comunale sugli immobili (Ici) e, seppure per un brevissimo periodo, anche quelle in materia di Iciap⁹⁵.

La normativa così rapidamente esposta che regolava i ricorsi gerarchici impropri è rimasta a lungo immutata. Solo successivamente, infatti, con il d.lgs. n. 546/1992, venivano devolute alle Commissioni tributarie, come si è visto nei paragrafi precedenti, anche le controversie in materia di tributi comunali e locali.

Lo spostamento delle competenze in esame alle Commissioni tributarie offre indubbiamente maggiori garanzie per il contribuente, che può rivolgersi per la tutela dei propri diritti, ad un organo veramente imparziale. Detta soluzione ha anche il vantaggio di assicurare al contribuente di potersi avvalere degli strumenti deflativi del contenzioso, quale, ad esempio, la conciliazione giudiziale, che, invece, non può essere utilizzata in sede amministrativa.

5. SEGUE. LA FASE TRANSITORIA ED IL PASSAGGIO DAL VECCHIO AL NUOVO CONTENZIOSO IN MATERIA DI TRIBUTI LOCALI

Occorre sottolineare che il d.lgs. n. 546/1992 ha disciplinato anche la fase transitoria del passaggio dal vecchio al nuovo contenzioso in materia di

⁹⁵ Per l'Iciap la disciplina contenziosa era originariamente regolata dal d.l. 2 marzo 1989, n. 66, art. 4, comma 8, convertito dalla l. 24 aprile 1989, n. 144. Con il comma 2 dell'art. 42-*ter* della l. 22 marzo 1995, n. 85, di conversione del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, le controversie in materia di Iciap sono state, invece, devolute alle Commissioni tributarie.

tributi locali⁹⁶. Con l'art. 77 ha disposto espressamente che le controversie relative ai tributi locali per le quali era previsto il ricorso all'Intendente di finanza o al Ministro delle finanze, nel caso in cui alla data di insediamento delle nuove Commissioni non fossero state ancora definite continuassero “*ad essere decise in sede amministrativa dai suddetti organi secondo le relative disposizioni, ancorché abrogate ai sensi dell'art. 71*”.

Sulla scia di tali disposizioni, l'Amministrazione finanziaria con due circolari⁹⁷ ha precisato che le controversie in materia di tributi locali, pendenti alla data del 1° aprile 1996, continuassero ad essere decise in sede amministrativa secondo la previgente normativa, mentre “i decreti ministeriali di decisione dei ricorsi gerarchici relativi alle predette controversie sono impugnabili dinanzi alle nuove Commissioni tributarie”.

Ulteriori sorprese si affacciavano all'orizzonte. I ricorsi in sede amministrativa hanno, infatti, subito un significativo scossone a seguito, inizialmente, di alcune innovazioni normative ed, in seguito, alla riforma del Ministero dell'economia e delle finanze.

Invero, sono state introdotte novità in ordine alla competenza per l'adozione dei provvedimenti decisori, relativamente ai ricorsi gerarchici in questione⁹⁸.

In particolare, si è disposto che i dirigenti regionali, preposti ad uffici dirigenziali generali, decidono sui ricorsi gerarchici contro gli atti ed i provvedimenti amministrativi non definitivi dei dirigenti degli uffici gerarchicamente dipendenti.

Allo scopo di dare attuazione a detta disposizione, l'allora Dipartimento delle Entrate del Ministero delle finanze⁹⁹, ha stabilito che la decisione sui ricorsi gerarchici in questione era di competenza: del Direttore

⁹⁶ Sul punto: S. CIANFROCCA, C. ROTUNNO, *La lunga storia del contenzioso dei tributi locali innanzi agli organi amministrativi*, cit., 4342 ss.

⁹⁷ Circ. n. 98/E del 23 aprile 1996, in *il fisco*, n. 18, 1996, 4526 e n. 291/E del 18 dicembre 1996.

⁹⁸ Si allude alle modifiche apportate, all'art. 16, commi 1, lettera i), e 4 del d.lgs. 3 febbraio 1993, n. 29, dall'art. 11 del d.lgs. 31 marzo 1998, n. 80 ed attualmente contenute nell'art. 16, comma 1, lettera i), del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165.

⁹⁹ Con nota prot. n. 1998/122787 del 31 luglio 1998.

regionale, se l'atto impugnato era stato emesso da uffici dipendenti da Direzioni regionali cui erano preposti dirigenti generali; del Direttore centrale competente per materia, se l'atto impugnato era stato emesso da uffici dipendenti dalle Direzioni regionali che non erano sede di dirigente generale (vale a dire le Direzioni regionali della Basilicata, Molise, Trentino-Alto Adige, Umbria e Valle d'Aosta).

Conseguentemente, nei casi in cui la competenza all'adozione del provvedimento decisorio del ricorso fosse stata del Direttore regionale delle Entrate, veniva disposta la trasmissione alle Direzioni regionali dell'allora Dipartimento delle Entrate dei fascicoli relativi ai ricorsi gerarchici già inoltrati alle Direzioni centrali¹⁰⁰.

Non bisogna, poi, dimenticare che con l'attivazione dell'Agenzia delle Entrate, tutte le Direzioni regionali sono divenute strutture di vertice e che, quindi, tutti i Direttori regionali sono titolari del potere di decidere in merito ai ricorsi gerarchici contro i provvedimenti non definitivi emessi dagli uffici rientranti nella propria competenza territoriale¹⁰¹.

La nascita dei nuovi uffici ha fatto però sorgere molte perplessità in ordine all'individuazione dell'organo competente alla decisione dei ricorsi gerarchici pendenti, soprattutto perché dalla molteplicità delle norme che regolamentano il riordino dell'Amministrazione finanziaria¹⁰², non è dato reperire alcuna disposizione che affronta in maniera chiara questa specifica questione.

L'Avvocatura generale dello Stato, prendendo le mosse dal dettato dell'art. 57, comma 1, del d.lgs. n. 300 del 1999, che ha istituito le Agenzie fiscali¹⁰³, ha sostenuto che *“l'ampia portata del citato art. 57, comma 1 del*

¹⁰⁰ Si deve, però, precisare che, a causa dell'intervenuta riforma del Ministero dell'economia e delle finanze, attuata con il d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, detti uffici, a norma dell'art. 57 di tale decreto, sono confluiti nell'Agenzia delle Entrate.

¹⁰¹ Come precisato nella circolare n. 27/E del 27 marzo 2002, in *il fisco*, n. 14, 2002, fasc. n. 2, 2032.

¹⁰² Oltre al citato d.lgs. n. 300 del 1999, il d.m. 28 dicembre 2000, il d.p.r. 26 marzo 2001, n. 107 ed il d.m. 21 novembre 2001

¹⁰³ Vale a dire l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane, l'Agenzia del Territorio e l'Agenzia del Demanio che sono deputate alla gestione delle funzioni esercitate

d.lgs. n. 300/1999 (laddove afferma che alle agenzie fiscali sono trasferiti i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze) non possa che avere attribuito all'Agenzia delle Entrate (anche) la competenza a decidere i ricorsi gerarchici già di competenza del Ministero delle finanze". In proposito, l'Avvocatura ha sottolineato come l'art. 56 del d.lgs. n. 300 del 1999, "nell'individuare le attribuzioni [residuali] del Ministero delle finanze non fa riferimento alla competenza a decidere i ricorsi gerarchici su tributi locali".

Questa soluzione soddisfa una esigenza da sempre avvertita dalla maggioranza degli addetti del settore della fiscalità locale e cioè la questione della mancanza di terzietà dell'organo che si pronuncia sui ricorsi gerarchici in esame.

Molti dubbi si erano, infatti, nutriti in ordine alla garanzia di imparzialità degli organi dell'Amministrazione finanziaria in sede di decisione dei ricorsi tributari. Invero, pur essendo il procedimento caratterizzato da una successione anomala di ricorso gerarchico improprio - in quanto, nel primo grado di giudizio l'autorità decidente non è incardinata, rispetto all'ente locale, in una posizione di sopraordinazione - al quale segue una fase di ricorso gerarchico - quella tra l'ex Intendente di finanza ed il Ministro delle finanze - era innegabile che nel rapporto tra ente locale e Ministero dell'economia e delle finanze venissero oggettivamente a crearsi significative interazioni e vincoli tali da far venir meno la posizione di effettiva terzietà dell'organo giudicante.

Il perdurare di questa situazione, soprattutto dal momento in cui i ricorsi in materia di tributi locali erano ormai stati devoluti alle Commissioni tributarie, rischiava di determinare gravi conseguenze anche in relazione al principio di uguaglianza *ex art. 3* della Costituzione e all'aspettativa di giustizia da parte del contribuente, il quale anche in fase amministrativa, ha diritto, in base al principio sancito dall'art. 111 della Costituzione, ad un giusto processo.

dai Dipartimenti delle Entrate, delle Dogane, del Territorio e di quelle connesse svolte da altri uffici del Ministero.

6. SEGUE. I TRIBUTI LOCALI NELLA DISCIPLINA DI CUI ALL'ART. 2 DEL D. LGS. 546/1992

Si è già accennato che il d.lgs. n. 546/1992 ha devoluto alle Commissioni tributarie, anche le controversie in materia di tributi locali. Più precisamente, l'art. 2 del d.lgs. 546/1992, nella formulazione in vigore dal 1 gennaio 1996 al 31 dicembre 2001, prevedeva, tra le ipotesi tassative elencate che circoscrivevano la giurisdizione tributaria, alla lett. h, “*i tributi comunali e locali*”.

Tale espressione è stata oggetto di varie problematiche interpretative¹⁰⁴. Si pensi ad esempio alla questione della ricomprensione o meno, nell'ambito della giurisdizione tributaria, dei tributi regionali (fatti salvi quelli espressamente attribuiti a quest'ultima da apposita norma di legge: cfr., ad esempio, l'art. 22 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con

¹⁰⁴ Sul punto si veda: F. D'AYALA VALVA, “Nuove” tariffe, prestazioni imposte e giurisdizione tributaria, cit., 1266 ss.; A. RICCONI, *Il confine tra prestazioni patrimoniali e prestazioni tributarie: la riforma dei tributi locali, il passaggio dalla Tarsu alla Tia*, in *il fisco*, n. 18, 2004, fasc. n. 1, 2748 ss.; N. LUCARIELLO, *Profili interpretativi derivanti dall'ampliamento della giurisdizione tributaria*, *ivi*, n. 10, 2004, fasc. n. 1, 1497; V. FUSCONI, *Ulteriore rinvio della tariffa rifiuti*, *ivi*, n. 11, 2004, fasc. n. 1, 1627 ss.; M. CICALA, *La giurisdizione tributaria*, *ivi*, n. 14, 2005, fasc. n. 1, 2047; G. CHIARIZIA, *La natura giuridica della tariffa Ronchi (Tia), con particolare riguardo alla Ta.Ri. istituita dal Comune di Roma in sostituzione della Tarsu*, in *Boll. trib.* n. 6, 2005, 487 ss.; P. BIONDO, *Natura giuridica e competenza della Tariffa d'igiene ambientale*, *ivi*, n. 22, 2005, 1753 ss.; M.V. SERRANÒ, *Dalla tassa alla tariffa sullo smaltimento dei rifiuti*, *ivi*, n. 6, 2001, 1136 ss.; A. PODDIGHE, *La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti solidi urbani*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6, 2003, I, 513 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 290 ss.; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, cit., 122; in giurisprudenza v. Comm. trib. prov. di Venezia, 15 marzo 2004, n. 5, in *il fisco*, n. 16, 2004, fasc. n. 1, 2491; Comm. trib. prov. di Treviso, 20 dicembre 2004, n. 87, in *Boll. Trib.*, n. 6, 2004, 486 ss.; Comm. trib. prov. di Rovigo, 27 aprile 2005, n. 33. Come più avanti si vedrà, l'art. 3-bis della legge 2 dicembre 2005, n. 248, sia pure con una terminologia definita “impropria” (cfr. L. LOVECCHIO, *Largo anche a canoni e tariffe*, in *Il Sole-24 Ore* del 28 novembre 2005, 25; U. PERRUCCI, *Evoluzione del processo tributario nel corso del 2005*, in *Boll. trib.*, n. 24/2005, 1864, ha tentato di risolvere tali problemi, attribuendo alle Commissioni tributarie “*le controversie relative alla debenza del canone ... per lo smaltimento dei rifiuti urbani*”.

riferimento all'Irap)¹⁰⁵. Non è un caso, si ritiene che nel 2001, il legislatore¹⁰⁶, nel modificare l'art. 2 in parola, così sostituendo l'elencazione originaria con una formula più ampia, afferma che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali.

Sulla stessa scia si pongono le ulteriori modifiche legislative ad opera dell'art. 3-*bis* della l. n. 248 del 2 dicembre 2005, di conversione del d.l. n. 203 del 30 settembre 2005. Tale intervento legislativo, come si è visto, ha precisato che oggetto di cognizione dei giudici tributari sono i tributi di ogni genere e specie “*comunque denominati*” ed, inoltre, è stata attribuita agli stessi giudici la cognizione delle controversie in materia di canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, di canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque, di tariffa per lo smaltimento dei rifiuti urbani, di canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari¹⁰⁷. Con riguardo proprio a tale ultima modifica, non è semplice individuare le ragioni che hanno indotto ad estendere la

¹⁰⁵ Nel senso della loro ricomprensione v. F. VEROI, *I tributi di competenza delle nuove Commissioni tributarie*, in *il fisco*, n. 13, 1993, 4060 ss.; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1994, 139; *contra*, C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 22 ss.; M. MICCINESI, *Oggetto della giurisdizione tributaria*, in T. Baglione-S. Meschini-M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, 23; B. SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1996, 357 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, 420; per una soluzione per così dire "intermedia", secondo la quale solo alcuni tributi regionali erano da considerare ricompresi nella giurisdizione delle Commissioni, v. circolare n. 98/E del 23 aprile 1996, in *il fisco*, n. 18, 1996, 4526 ss.

¹⁰⁶ Con l'art. 12, comma 2, della l. 28 dicembre 2001, n. 448.

¹⁰⁷ Più precisamente, nel comma 2 dell'art. 2 del d.lgs. cit., dove già si diceva che “*appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale*”, si precisa ora anche che “*appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previste dall'art. 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 comunale della pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni*”.

giurisdizione alle entrate appena enunciate, peraltro già all'epoca di dubbia natura tributaria.

In proposito si è segnalato come, l'individuazione specifica di alcune prestazioni (canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, canone per lo scarico o la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni), le cui controversie vengono fatte confluire nella giurisdizione delle Commissioni, abbia posto l'interprete di fronte ad una alternativa¹⁰⁸: da un lato, d'intendere l'elenco di tali prestazioni alla stregua di una specificazione della generale categoria dei tributi di cui al comma 1 (nella qual prospettiva tale puntuale elencazione avrebbe risposto soltanto alla volontà legislativa di fare chiarezza in ordine alla natura tributaria delle prestazioni testualmente enucleate); dall'altro lato, in senso antitetico, di leggere la novella in parola nei termini di una deliberata volontà del legislatore di far confluire nella giurisdizione delle Commissioni anche le materie espressamente e specificamente menzionate, a prescindere dalla natura tributaria delle stesse, con evidenti risvolti d'illegittimità costituzionale di una tale scelta in rapporto all'art. 102 della Costituzione e all'ormai consolidato orientamento del Giudice delle leggi volto a leggere in tale norma un insuperabile divieto di espansione della predetta giurisdizione oltre i confini della materia tributaria¹⁰⁹. Inoltre, si è sostenuto che si sarebbe così realizzata una forzatura e contraddittorietà, in quanto la qualificazione di una prestazione imposta quale tributo dovrebbe essere opera del legislatore sostanziale e non di quello

¹⁰⁸ Sul punto si veda: P. RUSSO, *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n. 2, 2006, 590; NUCERA, *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass. trib.*, n. 5, 2006, 1591 ss.

¹⁰⁹ Cfr. P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, n. 6, 2009, 1551. Critici fin da subito in merito alle novelle in parola, DE MITA, *Ampliamento che non giova*, in *Il Sole 24 Ore* del 1° novembre 2005; TESAURO, *Con i nuovi compiti non sarà facile ripartire*, in *Il Sole 24 Ore* del 7 febbraio 2002.

processuale¹¹⁰; questi, inoltre, già avrebbe nel comma 1 fatto riferimento ad una nozione sostanziale di tributo, mentre nel comma 2 sembrerebbe voler “*qualificare esso stesso come tributo alcune entrate, rispetto alle quali nulla è variato nella disciplina sostanziale*”.

Si è osservato, in termini più radicali, che “*la "tributarietà" implica necessariamente l'attribuzione alla giurisdizione tributaria*”, ma ciò non implica l'inverso, “*in virtù della nuova configurazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992, che riconoscerebbe alle Commissioni, in maniera analoga a quanto avviene per il giudice amministrativo: a) una competenza generale per tutti i tributi (comma 1), nonché b) una competenza speciale ed esclusiva (comma 2), aggiuntiva alla prima, per specifiche entrate nominativamente indicate dalla legge, anche a prescindere dalla loro natura tributaria*”¹¹¹. Tali osservazioni sono state autorevolmente criticate¹¹², in quanto non sarebbe vero che l'art. 2, comma 1, quando stabilisce l'appartenenza alla giurisdizione tributaria di “*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*”, ora anche “*comunque denominati*”, si riferisce solo ed esclusivamente ad una nozione “*sostanziale*” di “*tributi*” e di “*controversia tributaria*”, e non è affatto vero che, rispetto ad una nozione suppostamente sostanziale di “*tributo*” e di “*controversia tributaria*”, genericamente localizzabile nel comma 1, il comma 2 dell'art. 2 contempli necessariamente una varietà di “*controversie tributarie*” per “*tributi*” sostanzialmente non tali, ma tali qualificabili ai soli fini processuali. In realtà, la nozione di “*tributo*”, ai fini dell'appartenenza della relativa controversia alla giurisdizione tributaria, è una nozione unitaria che deve essere complessivamente ricavata da ogni dato, sostanziale e processuale, fornito dall'ordinamento, senza distinzioni, né contrapposizioni di sorta. Ovviamente, in tale valutazione complessiva non può non tenersi conto dell'indicazione, espressamente fatta dal legislatore

¹¹⁰ M. BASILAVECCHIA, *Modifiche al processo tributario*, in *Corr. Trib.*, n. 2, 2006, 105 ss.

¹¹¹ M. LOVISETTI, *L'estensione della giurisdizione tributaria alle entrate locali*, *cit.*, 189 ss.

¹¹² C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. Trib.*, n. 6, 2006, 419.

stesso, che assegna specificamente alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti determinate prestazioni imposte, per le quali già allora sussistevano dubbi sulla loro qualificazione come "tributi" e sulla riconduzione delle relative controversie nell'ambito della "giurisdizione tributaria". La *voluntas* legislativa in tal modo inequivocamente espressa imporrebbe di considerare queste prestazioni come tributi e di far rientrare le relative controversie nella giurisdizione tributaria, *tout court*, senza prefigurare nessuna biforcazione tra una "giurisdizione tributaria generale" e una sorta di "giurisdizione tributaria esclusiva", riservata alle sole controversie non tributarie comunque assegnate ai giudici tributari¹¹³.

Tanto esposto in relazione alle modifiche legislative realizzate e alle posizioni dottrinarie correlate¹¹⁴, e volendo ora svolgere qualche considerazione sul punto, si rileva quanto segue.

Non possono sottacersi delle perplessità sul metodo utilizzato dal legislatore nell' "incidere" sull'art. 2 del d.lgs. 546/1992. Si condivide, infatti, in proposito la tesi secondo la quale non è corretta la via dell'individuazione indiretta della natura giuridica sostanziale di prestazioni patrimoniali come quelle locali attraverso una norma processuale¹¹⁵, senza che peraltro siano

¹¹³ Cfr., C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, cit., 419.

¹¹⁴ RUSSO, *L'individuazione del giudice fornito di giurisdizione in materia di controversie concernenti la Tia*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 355; PERRONE, *op. cit.*, 713, ritiene che l'ampliamento della giurisdizione alimenta dubbi di costituzionalità per l'estensione a prelievi non aventi natura tributaria. NUCERA, *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione on istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass Trib.*, n. 5, 2006 1696; LOVISETTI, *op. cit.*, 190, il quale ricorda inoltre che per alcune delle entrate menzionate dall'art. 3-bis del D.L. n. 203/2005 (COSAP e canone per fognatura e depurazione) è stata attribuita dalla giurisprudenza natura patrimoniale e che, se avessero avuto natura tributaria, non sarebbe stata necessaria un'esplicita attribuzione alle Commissioni tributarie. Cfr. in tal senso anche LOVISOLO, *op. cit.*, 1062. Diversamente GLENDI, *L'Agenzia delle Entrate illustra le nuove norme sulla giustizia tributaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 1227 è dell'opinione che appare tutt'altro che insignificante la precisazione legislativa resa attraverso il D.L. n. 203/2005 che, pur essendo contenuta in una disposizione processuale, incide sulla qualificazione sostanziale come tributo ed evita contrasti con l'art. 102 della Costituzione.

¹¹⁵ Sul punto, F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, cit., 365 ss.; BASILAVECCHIA, *Modifiche al processo tributario*, cit., 106, considera che la sede della qualificazione normativa sarebbe stata più correttamente la disciplina sostanziale relativa a ciascuna delle entrate menzionate e non quella processuale. Per i canoni di depurazione acque reflue la situazione è diversa in quanto la natura tributaria,

stati nemmeno esposti gli elementi in base ai quali è avvenuto tale riconoscimento.

La regolamentazione ai fini processuali, infatti, non avrebbe dovuto esimere il legislatore dall'individuazione precisa delle ragioni che hanno portato ad includere nella giurisdizione tributaria le controversie riguardanti certe entrate pubbliche come canoni e tariffe locali¹¹⁶. Ciò avrebbe contribuito non poco alla coerenza del sistema, ma soprattutto avrebbe offerto dei criteri guida per l'orientamento degli operatori pratici.

Per considerazioni conclusive sul punto più compiute e consapevoli si rinvia al prosieguo del lavoro, rivelandosi di fondamentale importanza procedere prima all'analisi delle principali sentenze della Corte costituzionale che hanno “inciso” non poco sul tema.

inizialmente riconosciuta dall'art. 17-ter della L. 10 maggio 1976, n. 319, è venuta meno con l'entrata in vigore dell'art. 31, comma 28, della L. 23 dicembre 1998, n. 448, ad opera del D.Lgs. n. 258 del 2000, il 3 ottobre 2000.

¹¹⁶ F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, cit., 365 ss.

CAPITOLO III

L'ATTUALE ESTENSIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA E LA CENTRALITÀ DELLA NOZIONE DI "TRIBUTO"

1. L'asserita "esclusività" della giurisdizione tributaria tra precisazioni terminologiche e questioni aperte - 1.1. Segue. L'estensione "verticale" della giurisdizione tributaria e i rapporti con l'Autorità giudiziaria ordinaria - 1.2. Segue. I rapporti con l'Autorità giudiziaria amministrativa - 2. La centralità della nozione di "tributo" - 2.1. Segue. La delimitazione della nozione ad opera della Corte costituzionale - 2.1.1. La "doverosità della prestazione", la "mancanza di un rapporto sinallagmatico" ed il collegamento della prestazione alla pubblica spesa - 3. I limiti "interni" della giurisdizione tributaria: il sistema degli atti impugnabili - 3.1. Segue. Gli orientamenti della dottrina e la lettura sostanzialistica dell'art. 19 del d.lgs. 546/1992 - 3.2. Segue. L'interpretazione giurisprudenziale e la teoria dell'impugnazione "facoltativa" - 4. Prime conclusioni *de iure condito* e *de iure condendo* sulla giurisdizione tributaria in generale

1. L'ASSERITA "ESCLUSIVITÀ" DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA TRA PRECISAZIONI TERMINOLOGICHE E QUESTIONI APERTE

Il modo in cui attualmente è definita la "materia tributaria" (in virtù del progressivo ampliamento dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992) devoluta alla cognizione delle Commissioni tributarie, induce a ritenere che questa giurisdizione sia diventata piena, generale e, in definitiva, "esclusiva". È invalso, infatti, negli ultimi anni, l'uso di predicare l'esclusività quale carattere ormai proprio della giurisdizione tributaria. In proposito si ritiene opportuno compiere alcune preliminari precisazioni in relazione al concetto di "giurisdizione esclusiva".

In via generale, infatti, l'espressione "giurisdizione esclusiva" viene impiegata in diversi contesti e con diverse accezioni. Con tale espressione normalmente si intende quella giurisdizione che, nell'ambito della tutela

affidata al giudice amministrativo contro gli atti lesivi posti in essere dalla Pubblica Amministrazione, si estende, eccezionalmente, tanto ai diritti soggettivi, quanto agli interessi legittimi, in ragione della strettissima interconnessione “*in particolari materie indicate dalla legge*” (art. 103 Cost.) delle situazioni soggettive implicate, laddove sarebbe difficile individuarne in concreto la diversa natura per stabilire il giudice competente secondo gli ordinari criteri di riparto della giurisdizione.

Appare subito evidente come tale accezione di “*esclusività*” non si attaglia alla giurisdizione tributaria che, come si è visto, è una giurisdizione *quoad materiam*¹¹⁷.

Ciò è tanto più evidente se si guarda a quanto di recente affermato dalla Corte Costituzionale¹¹⁸. I Giudici, infatti, con riguardo alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, hanno precisato che la stessa non si fonda solo sul dato, oggettivo, della materia, quanto sulla natura delle specifiche situazioni soggettive coinvolte.

Tale impostazione è molto diversa da quella che contraddistingue la giurisdizione tributaria, che, dunque, “*resta impermeabile alla rivisitazione dei criteri discretivi operata con la sentenza 204 [...] perché la sua giustificazione costituzionale è diversa, derivando dalla preesistenza, alla Carta Costituzionale, di un giudice speciale la cui graduale evoluzione*

¹¹⁷ In proposito: P. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 1, 3, ove l'Autore sottolinea che “*quando si parla di "giurisdizione esclusiva" nell'ambito della giustizia amministrativa ci si riferisce all'idea di una giurisdizione per materia, nella quale resta devoluta al giudice amministrativo ogni sorta di controversia pertinente alla medesima, a prescindere dalla tipologia delle situazioni giuridiche soggettive che vengano in considerazione. Ma quando si pretende di definire la nostra giurisdizione nei termini di una giurisdizione per materia, siccome estesa ad ogni specie di tributo, si omette di dare adeguato risalto all'ulteriore disposizione (ulteriore rispetto all'art. 2 cit.) per il cui tramite il legislatore ha inteso fissare i confini della devoluzione in favore delle commissioni, ossia l'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, laddove sono enucleati - in specie e secondo una terminologia ormai invalsa - i cd. "limiti interni" della giurisdizione in parola. In effetti, sebbene spesso lo si dimentichi, l'art. 19 non mira soltanto a disciplinare le condizioni di esperibilità dell'azione (rectius: del ricorso) nel processo tributario, esso concorrendo, in verità e ad un tempo, anche a circoscrivere la nozione di "controversia tributaria" e, in tal modo, a segnare i confini della cognizione giurisdizionale del giudice speciale tributario*”.

¹¹⁸ Corte cost., sent. 6 luglio 2004, n. 204.

prende le mosse, sostanzialmente, dal «particolarismo» della materia e dalle conseguenti difficoltà di approccio ad essa da parte del giudice ordinario»¹¹⁹.

Inoltre, come è stato autorevolmente evidenziato, l'ambito di operatività della giurisdizione tributaria è definito non in ragione delle situazioni soggettive, ma attraverso la selezione legislativa di controversie tipicamente individuate che possono investire tanto diritti soggettivi che interessi legittimi. La giurisdizione tributaria, infatti, *“non si presta a delimitazioni aprioristiche basate sulla natura della situazione giuridica tutelata, o sul carattere vincolato o discrezionale della funzione oggetto di valutazione discrezionale. Lo stesso catalogo di atti impugnabili esprime forme di esercizio della funzione impositiva disomogenee, così da confermare che non vi è una pregiudiziale delimitazione dell'area di tutela del giudice speciale a talune soltanto delle tipologie di atti impositivi”*¹²⁰.

La giurisprudenza, in modo particolare, ha qualificato la giurisdizione tributaria come esclusiva, nell'accezione di *“esclusività per materia”*, così sostenendosi che, con la novella recata dall'art. 12, comma 2 della l. n. 488/2001, *“la giurisdizione tributaria è [...] divenuta - nell'ambito suo proprio - una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario”*¹²¹; *“il giudice tributario è [...] oggi il giudice ordinario ed esclusivo del rapporto tributario”*¹²².

La giurisprudenza, in altre occasioni, si è soffermata anche sul carattere di *“generalità”* assunto dalla giurisdizione tributaria, per indicare che le Commissioni hanno competenza a conoscere dell'intero insieme delle controversie in punto di *an* e *quantum* dell'obbligazione tributaria, indipendentemente dal tipo di tributo in questione. Si è sostenuto, infatti, che

¹¹⁹ BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 188.

¹²⁰ LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 438.

¹²¹ Si veda: *ex multis*, Corte di Cass., SS.UU., 9 giugno 2005, n. 16776, in *Rass. trib.*, n. 5, 2005, 1732 ss.

¹²² Cfr. Corte di Cass., SS.UU., 7 febbraio 2007, n. 2686, ma si veda anche: Corte di Cass., SS.UU., ord. 11 febbraio 2008, n. 3171, dove si afferma che *“in applicazione del nuovo testo dell'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto dall'art. 12”* solo *“le questioni estranee alla materia fiscale”* non risulterebbero devolute alle Commissioni.

“nella disciplina del contenzioso tributario [...] la tutela giurisdizionale dei contribuenti, con riguardo ai tributi cui le norme citate fanno riferimento, è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie, concepita comprensiva di ogni questione afferente all’esistenza ed alla consistenza dell’obbligazione tributaria”; sicché, dunque, si parla di “esclusività”, ma solo nel senso che, allorché si tratti di controversie tributarie da considerarsi tali alla stregua della nozione ritraibile dal d.lgs. n. 546/1992, il giudice competente a conoscerne non può che essere quello tributario¹²³ (a preteso suffragio dell’assunto della natura ormai “piena ed esclusiva” della giurisdizione tributaria).

La tesi dell’“esclusività per materia” della competenza a conoscere delle Commissioni non difetta di seguito in dottrina. Da qualche parte, però, si induce a riflettere sul fatto che “tale estensione della giurisdizione ratione materiae non è stata accompagnata da una modifica della struttura del processo”, sottolineandosi, poi, “che i giudici tributari pur essendo divenuti giudici esclusivi della materia tributaria, vista la mancanza di concorrenza di altri giudici all’interno delle materie di cui all’art. 2 non hanno tuttavia ancora una giurisdizione piena sui rapporti di imposta devoluti alla loro cognizione”¹²⁴.

¹²³ Corte di Cass., SS.UU., 29 aprile 2003, n. 6693; Corte di Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315, in *Giur. trib.*, n. 6, 2009, con nota di LUNELLI, *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*.

¹²⁴ Cfr. ZANETTI, *Riflessioni sui limiti interni della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela esperibile alla luce del carattere impugnatorio del processo*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 186 ss. Sull’argomento si veda: BASILAVECCHIA, *Prime precisazioni sulla nuova giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Corr. trib.*, 2002, 4108 ss.; PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 2002, 1463 ss.; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, n. 1, 2003, 117 ss.; MICCINESI, *Commento all’art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di Baglioni-Menchini-Miccinesi, Milano, 2004, 14 ss.; LOVISOLO, *Osservazioni sull’ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 1059 ss.; TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 11 ss.; FIORENTINO, *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di cassazione*, cit., 223 ss.; TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della sua identità*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 21 ss. Per considerazioni “critiche” sulla asserita “esclusività” della giurisdizione tributaria si veda: MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 29 ss.

Non è mancato chi, prendendo atto dell'impiego, sempre più diffuso in giurisprudenza, del predicato dell'"*esclusività*" con riguardo alla giurisdizione tributaria (nel senso che alle Commissioni sarebbe oggi riservata la competenza a conoscere di pressoché ogni controversia involgente l'applicazione dei tributi, secondo il paradigma della giurisdizione per materia) ne abbia preso le distanze¹²⁵ non già perché la prospettiva di una giurisdizione tributaria esclusiva, nell'accezione predetta, non fosse da considerarsi auspicabile¹²⁶, quanto perché essa, per un verso, pare a ben vedere priva di autentico ed effettivo riscontro nel diritto positivo e, per altro verso, è "*destinata ad accompagnarsi a inconvenienti di tale portata (s'intende, se e in quanto realizzata al di fuori di un piano complessivo di riforma del giudice tributario e del suo processo) da rendere tutt'altro che consigliabile un atteggiamento di remissiva adesione*"¹²⁷.

Al di là delle diverse opinioni in merito, è noto come l'ampliamento della giurisdizione tributaria, attraverso l'individuazione di un criterio di riparto per materia, è stato il frutto di aspirazioni ed indicazioni largamente condivise in dottrina¹²⁸. Tra queste, si pensi all'esigenza di razionalizzazione e di concentrazione della tutela giurisdizionale, resa urgente anche dall'evoluzione del sistema tributario verso modelli di tipo federalista e, quindi, dalle implicate possibilità di moltiplicazione della tipologia di entrate tributarie, oltre che dalla tendenza ad una forte flessibilità degli stessi modelli di attuazione del prelievo fiscale. È evidente, infatti, che in assenza di una ripartizione per materia si sarebbero ancora di più alimentate le incertezze ed anche le discrasie di tutela giurisdizionale in merito alle entrate di "natura" tributaria ma non comprese nell'elencazione di cui all'articolo 2.

¹²⁵ RUSSO, *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. dir.*, II, 618 ss.; ID., *Il riparto della giurisdizione fra giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2009, 1 ss.

¹²⁶ Lo stesso Autore auspica tale soluzione ormai da molti anni: cfr. RUSSO, *Contenzioso tributario*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., III, 1988, rist., 1995, 515 ss.

¹²⁷ RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 1551 ss.

¹²⁸ In proposito si veda MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, cit., 117 ss.; MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, cit., II, 42.

Le modifiche legislative compiute, però, lungi dal risolvere definitivamente le incertezze: sebbene, infatti, da un lato hanno consolidato la cognizione delle controversie sul rapporto tributario in capo ad un unico giudice (e, in tale ottica, sono state accolte con generale favore dalla dottrina¹²⁹), dall'altro, non sono mancate e non mancano tutt'ora criticità. Al di là, infatti, della generica condivisione della configurazione attuale di una giurisdizione tributaria di tipo generale e ripartita per materia (e della esclusione dalla stessa degli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento e dell'avviso di mora e degli atti di cui all'art. 7, comma 5, quali regolamenti e atti amministrativi generali), lo scenario applicativo conseguente all'attuale formulazione dell'articolo 2 non può definirsi affatto pacifico.

Si pensi, ad esempio, alla delicata questione inerente all'esatta individuazione delle “*controversie legittimamente azionabili innanzi a tale giudice*”¹³⁰ e a tutti i profili applicativi connessi a tale questione.

Un ulteriore aspetto critico, come si è visto, è legato alla stessa nozione di tributo e di rapporto tributario, mancando ad oggi, una definizione normativa di tali concetti (la qual cosa pure sarebbe auspicabile)¹³¹. Dagli orientamenti della giurisprudenza sinora emersi si evince che la categoria di riferimento, almeno per ciò che concerne l'ambito della giurisdizione tributaria, è stata delineata in modo significativamente ampio¹³². E' evidente,

¹²⁹ In proposito si veda, MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, cit., 117 ss.; MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, cit., II, 42.

¹³⁰ Cfr. FIORENTINO, *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di cassazione*, cit., 223.

¹³¹ Sul punto si rinvia ai paragrafi 2, 2.1 e 2.1.1, di questo capitolo dove si analizzerà la nozione di “*tributo*” ai fini dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, anche alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali.

¹³² Si veda TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 18, il quale, pur sottolineando i problemi di legittimità costituzionale sollevati dall'attribuzione di tali controversie ai giudici tributari, prende atto del recente e oramai consolidato orientamento della Corte di Cassazione, che sostanzialmente ha superato tali profili valorizzando un'espansione di tale giurisdizione “*per ragioni di connessione in senso ampio*”. È evidente, peraltro, che tali orientamenti devono oggi essere riesaminati alla stregua del recentissimo orientamento della Corte costituzionale che si analizzerà nel prosieguo del lavoro.

che l'incertezza sulla nozione di tributo e di rapporto tributario, unitamente alla mutevolezza dei modelli di attuazione di tali entrate, non possono che riflettersi anche sulla questione inerente agli atti impugnabili innanzi al giudice tributario.

1.1. SEGUE. L'ESTENSIONE "VERTICALE" DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA E I RAPPORTI CON L'AUTORITÀ GIUDIZIARIA ORDINARIA

Va rilevato come la giurisdizione tributaria si estende sia in senso orizzontale (ricoprendo, cioè tutte le entrate aventi natura tributaria), sia in verticale, alle sovrimposte, alle addizionali, alle sanzioni, agli interessi¹³³ e ad ogni altro accessorio.

Con riguardo al profilo dell'"estensione verticale", si evidenzia come la giurisprudenza¹³⁴, abbia ritenuto che rientra nella giurisdizione tributaria anche la cognizione della lite relativa alla rivalutazione monetaria della somma versata a titolo d'imposta per le quali il contribuente ottenga pronuncia di rimborso.

In relazione alle sanzioni, poi, l'art. 2 d.lgs. 546/1992, nella sua formulazione originaria¹³⁵, circoscriveva la giurisdizione tributaria alle sanzioni tributarie non penali¹³⁶. Il testo riformato, invece, comprende, le

¹³³ Corte di Cass., SS. UU., 13 febbraio 1997, n. 1322.

¹³⁴ Corte di Cass., SS. UU., 31 ottobre 2007, n. 16871; SS. UU., 21 dicembre 1996, n. 11483; SS. UU., 10 ottobre 1994, n. 8277; SS. UU., 6 febbraio 1998, n. 1278; SS. UU., 13 febbraio 1997, n. 1322; SS. UU., 9 giugno 1997, n. 5138; SS. UU., 24 ottobre 18997, n. 10456.

¹³⁵ Prima, cioè, dell'intervento della legge n. 448/2001, l'art. 2, co. 2, del d.lgs. 546/1992 prevedeva: "*Sono inoltre soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovrainposte e le imposte addizionali nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1*".

¹³⁶ Sul delicato tema, in generale, delle sanzioni in materia tributaria, si veda: SAMMARTINO S. e COPPA D., *Sanzioni tributarie*, in *Encicl. dir.*, Giuffrè, Milano, 1989, vol. XLI, 415; SAMMARTINO S. e COPPA D., *Proposta di legge in tema di principi sulle sanzioni non penali in materia tributaria*, testo elaborato nell'ambito del progetto *Fisco ordinato*, promosso dal Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro, in *Rass. trib.*, 1994, 1246 ss.

sanzioni “*comunque irrogate da uffici finanziari*”¹³⁷. In giurisprudenza inizialmente si era ritenuto che tale disposizione attribuisse alla giurisdizione tributaria anche le controversie concernenti le sanzioni irrogate per le violazioni di norme non tributarie. Tale interpretazione dell’art. 2, però, è stata dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale¹³⁸. In tale occasione si è sancito il principio in base al quale la giurisdizione delle Commissioni non comprende qualsiasi sanzione irrogata da un ufficio finanziario, ma solo le sanzioni per violazione di norme tributarie¹³⁹.

Passiamo ora ad analizzare, seppure sinteticamente, i confini della giurisdizione tributaria con quella ordinaria (e, nel paragrafo successivo, con quella amministrativa).

Nei confronti della giurisdizione dell’Autorità giudiziaria ordinaria un primo limite è costituito dalle questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone (diversa dalla capacità di stare in giudizio), sulle quali è precluso al giudice tributario ogni accertamento anche incidentale (*ex art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992*).

Inoltre, la giurisdizione delle Commissioni tributarie, come si ricava sempre dalla lettera dell’art. 2, rimane esclusa con riferimento alle controversie riguardanti gli atti dell’esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell’avviso di intimazione cui all’art. 50 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602¹⁴⁰.

Il legislatore, dunque, ha previsto che, per quanto la controversia possa vertere in materia di tributi, nella fase della riscossione la tutela è destinata a dividersi, così che sono devolute al giudice tributario le controversie riguardanti il titolo della riscossione, ossia il diritto dell’Amministrazione a

¹³⁷ In proposito, la circ. dell’Agenzia delle Entrate 21 marzo 2002, n. 25 ha affermato che le sanzioni impugnabili innanzi alle Commissioni devono “*risultare connesse con violazioni di disposizioni riconducibili all’ordinamento giuridico-tributario e attinenti alla gestione dei tributi*”.

¹³⁸ Corte Cost., 14 maggio 2008, n. 130, in *banca dati Big*, Ipsoa.

¹³⁹ Su questi argomenti si veda: TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 34.

¹⁴⁰ Per approfondimenti sul tema si veda: RANDAZZO F., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell’esecuzione forzata*, in *Corr. Trib.*, 45, 2007, 3651.

riscuotere il tributo, mentre sono rimesse al giudice ordinario, nella forma delle opposizioni regolate dagli artt. 615, 617 e 619 c.p.c., le controversie riguardanti gli atti propriamente esecutivi (es.: pignoramento; conversione del pignoramento; fissazione della vendita; distribuzione; ecc.). Dunque, l'inizio dell'esecuzione forzata, segnato dalla notificazione della cartella di pagamento o dell'avviso di mora, segna il confine tra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria.

Si sottolinea come l'art. 57 del D.P.R. n. 602/1973, con riferimento all'esecuzione forzata tributaria consente la proposizione innanzi appunto al giudice ordinario dell'opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615 c.p.c., ma soltanto per le questioni "*concernenti la pignorabilità dei beni*"; e dell'opposizione agli atti esecutivi ai sensi dell'art. 617 c.p.c., ma, tuttavia, sempreché la controversia non sia relativa "*alla regolarità formale e alla notificazione del titolo esecutivo*". Questa norma, nel limitare in tal modo il raggio di tutela delle opposizioni *ex artt. 615 e 617 c.p.c.*, si pone in stretta correlazione con il dettato dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, il quale fa salva, come si è visto, la giurisdizione del giudice tributario sino alla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di mora.

Dato che, in ambito tributario, è la stessa l'Amministrazione finanziaria che provvede alla formazione del titolo per la riscossione, la tutela delle posizioni del soggetto passivo legate al "titolo" per la riscossione e che, in base a quanto previsto dall'art. 615 c.p.c., attengono "*al diritto della parte istante a procedere all'esecuzione forzata*", è riservata alla giurisdizione delle Commissioni tributarie¹⁴¹.

È perciò evidente che tutte le controversie che nell'ordinaria applicazione dell'art. 615 c.p.c. sono riferite ai vizi propri del titolo esecutivo sono assorbite dalla giurisdizione del giudice tributario. Tanto è vero che l'unica opposizione all'esecuzione che in materia di riscossione tributaria resta affidata al giudice ordinario è quella riguardante la "pignorabilità dei

¹⁴¹ RANDAZZO F., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, cit., 3651.

beni” (art. 57 del D.P.R. n. 602/1973), che pure per la dottrina processualciviltistica “*non attinge alle condizioni di esistenza dell'azione satisfattiva propriamente detta, sibbene alle condizioni dell'espropriazione*”¹⁴², e “*costituisce l'estremo limite della contestazione del se, ai confini, non sempre facilmente individuabili, della contestazione del come*”¹⁴³.

E' stato opportunamente sottolineato come la linea di confine tra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria, non debba essere individuata applicando solo il rigido criterio della collocazione temporale degli atti di cui si invoca la tutela, ma piuttosto in base alla seguente *ratio*: con l'espropriazione si realizza la riscossione di un credito tributario che (salvo le ipotesi di riscossione provvisoria) a monte si è definito in tutti i suoi contorni, sicché manca la ragione stessa per perpetuare la competenza giurisdizionale delle Commissioni. Ciò permette di cogliere come il discrimine tra le due giurisdizioni in parola sia di natura “funzionale”, più che “temporale”. Di conseguenza, la cognizione delle controversie sul titolo è affidata al giudice tributario anche se è già iniziata l'espropriazione e le controversie sull'esecuzione sono affidate al giudice ordinario¹⁴⁴. Tale criterio è molto vicino all'orientamento delle SS.UU. della Cassazione che riconosce la competenza dell'Ago sulle liti attinenti la fase satisfattiva del credito del contribuente, quando l'Amministrazione finanziaria abbia già disposto il rimborso o riconosciuto il diritto al medesimo. Infatti, in entrambi i casi il

¹⁴² ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile*, Napoli, 1957, III, 336.

¹⁴³ MANDRIOLI, *Opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi*, in *Enc. dir.*, XXX, Milano, 1980, 437.

¹⁴⁴ Così RANDAZZO F., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, cit., 3651, il quale precisa: “*In primo luogo, per la evidente simmetria, riguardo agli atti esecutivi che richiedono l'intervento giudiziale, tra l'espropriazione forzata tributaria e quella disciplinata dal codice di rito. Secondariamente, perché con l'esecuzione forzata tributaria si è ormai messo capo alla riscossione di un credito tributario che, a monte, si è ormai definito in tutti i suoi contorni, sicché manca la ragione (l'esistenza di una «controversia tributaria») posta a base della devoluzione della competenza giurisdizionale alle Commissioni tributarie*”. In tal senso già, RANDAZZO, *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 916.

credito per il quale si procede resta “separato” dal rapporto tributario e non viene quindi in discussione la legittimità dell’esercizio del potere impositivo.

Inoltre, tale criterio consente di postulare¹⁴⁵ la permanenza della giurisdizione speciale anche successivamente alla notificazione della cartella, quando sopraggiungano eventi che incidano negativamente sul diritto di procedere all’esecuzione forzata¹⁴⁶ e di ipotizzare, quindi, tale permanenza anche con specifico riferimento a tutta l’area delle controversie avverso gli atti propri del Concessionario, che siano espressione di attività tipicamente amministrativa. Seguendo questa linea interpretativa autorevolmente sostenuta¹⁴⁷ e, cioè, escludendo che dopo la notificazione della cartella di pagamento sia chiuso ogni spazio per la devoluzione della controversia al giudice tributario per gli atti emessi a valle, possono agevolmente risolversi delicati problemi di tutela nei confronti di atti propri della fase della riscossione, ma ancora estranei all’attività espropriativa propriamente detta, altrimenti non giustiziabili. Una conferma della condivisibilità dell’orientamento esposto è venuta di recente dal legislatore¹⁴⁸ laddove, ha aggiunto all’elenco degli atti impugnabili avanti la Commissione tributaria di cui all’art. 19, le lettere e-bis ed e-ter, con le quali si è estesa l’impugnabilità agli atti d’iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all’art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 e di fermo dei beni mobili registrati cui al successivo art. 86.

¹⁴⁵ RANDAZZO F., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell’esecuzione forzata*, cit., 3651,

¹⁴⁶ Sul punto, *amplius*, GLENDI, *Abolizione dell’avviso di mora: si torna al solve et repete*, in *Corr. trib.*, 1999, 2833, il quale evidenzia i problemi che sorgono nel caso di prosecuzione dell’esecuzione a fronte del debito tributario soddisfatto successivamente all’iscrizione a ruolo; tale situazione rimarrebbe altrimenti senza tutela, dovendosi escludere quella del giudice tributario, per essere scaduti i termini per l’impugnazione del ruolo, e quella del giudice ordinario, perché trattandosi di questione che attiene al diritto dell’amministrazione finanziaria di procedere alla riscossione, si incorre pacificamente nel limite posto dall’art. 57 del D.P.R. n. 602/1973 all’utilizzabilità dell’opposizione ai sensi dell’art. 615 c.p.c.

¹⁴⁷ RANDAZZO F., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell’esecuzione forzata*, cit., 3651

¹⁴⁸ Comma 26-quinquies dell’art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

Più in generale e nel solco tracciato da autorevole dottrina¹⁴⁹, deve riconoscersi che, privilegiando la tesi che assegna alle Commissioni una giurisdizione di tipo residuale ed esclusivo nella fase di riscossione dei tributi, si aprono, almeno potenzialmente, nuovi ed importanti spazi di tutela non soltanto avverso gli atti esecutivi del Concessionario, ma anche avverso gli atti non esattivi degli Uffici che siano espressione di discrezionalità amministrativa¹⁵⁰. Tale tesi, però, si “scontra” con la difficoltà di rinvenire nell’elenco degli atti impugnabili, normativamente predeterminati, quello utilizzabile per attivare la predetta tutela residuale ed esclusiva delle Commissioni nella fase di riscossione¹⁵¹.

L’importante area di cui si discute, successiva alla notificazione della cartella di pagamento e tuttavia ancora estranea all’esecuzione forzata in senso stretto, è, per esempio, l’area delle misure cautelari (come la richiesta di fermo amministrativo dell’autoveicolo; o l’iscrizione di ipoteca, ecc.), dato che

¹⁴⁹ LA ROSA, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione*, in *Rass. trib.*, 2001, 1190, nel quadro della tesi prevalente che afferma la natura amministrativa della fase espropriativa dell’esecuzione forzata tributaria. Per lo sviluppo di questa impostazione, si veda GUIDARA, *Inviti al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, 785, che ipotizza che la riserva di competenza dell’Ago sia limitata alle sole opposizioni agli atti esecutivi del giudice dell’esecuzione

¹⁵⁰ LA ROSA, cit., in materia di diniego o revoca di sospensioni, dilazioni e rateizzazioni di imposte iscritte a ruolo; si veda anche, BASILAVECCHIA, *La giurisdizione sulla sospensione della cartella di pagamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 1040.

¹⁵¹ Per approfondimenti sul punto, si rinvia a RANDAZZO F., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell’esecuzione forzata*, cit., 3651. Parte della dottrina (LA ROSA, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione*, cit., 1191; GUIDARA, *Invito al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, cit., 785) ha individuato, poi, ulteriori possibili ampliamenti della giurisdizione tributaria sostenendo che in relazione all’esecuzione forzata tributaria, dovrebbe operarsi la distinzione tra atti del concessionario della riscossione ed atti del giudice dell’esecuzione forzata. L’opposizione avanti al giudice ordinario riguarderebbe solo i secondi; gli altri atti, invece, dovrebbero ritenersi assorbiti nella giurisdizione del giudice tributario. Questo per la maggiore idoneità della giurisdizione tributaria a fornire tutela soddisfacente in un settore in cui è apparsa sempre problematica la distinzione tra situazioni di diritto soggettivo e di interesse legittimo e per la natura ormai generale della giurisdizione in questione dopo la riforma del 2001: in tal senso, GLENDI, *Natura giuridica dell’esecuzione forzata*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 2243; per una differente impostazione: RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell’obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 462 ss., secondo il quale l’esecuzione forzata tributaria ha natura giurisdizionale perché anche in essa valgono i principi della responsabilità patrimoniale generica del debitore -art. 2740 c.c.- e del concorso tra i creditori -art. 2741 c.c.- e solo il giudice può assicurarne il rispetto.

tali atti hanno un rapporto soltanto indiretto e strumentale con l'esecuzione forzata¹⁵².

Inoltre, come già si è accennato, la giurisdizione delle Commissioni tributarie va esclusa (in favore di quella del giudice ordinario) tutte le volte in cui l'Amministrazione finanziaria abbia riconosciuto il diritto al rimborso e la quantificazione della somma dovuta, sì che non residuino questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, il *quantum* del rimborso o le procedure con le quali lo stesso deve essere effettuato¹⁵³.

Rientrano, poi, nella giurisdizione tributaria anche le azioni volte alla contestazione della qualità di condebitore solidale, da parte di un soggetto diverso da quello iscritto a ruolo¹⁵⁴.

In conclusione, ciò che preme porsi in evidenza è che, la maggiore apertura degli spazi di cognizione delle Commissioni tributarie, peraltro condivisibile, acuisce i problemi sul versante dell'individuazione della "via" per accedere al processo tributario, data l'elencazione "tendenzialmente tassativa" degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992¹⁵⁵.

In proposito si ritiene che, senza pretesa di esaudire in tale sede la delicata questione, un segnale importante possa ricavarsi da quella giurisprudenza che auspica una lettura più flessibile ed aperta dell'art. 19¹⁵⁶.

¹⁵² Su questo profilo, cfr. GLENDI, *Dubbi di incostituzionalità sui mezzi di tutela nelle liti sui fermi amministrativi*, in *Corr. Trib.* n. 30, 2006, 2369; LA ROSA, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2001, 1190; BASILAVECCHIA, *La giurisdizione sulla sospensione della cartella di pagamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 1040, nota 7.

¹⁵³ Corte di Cass., 22 luglio 2002, n. 10725, in *il fisco*, n. 35, fasc. n. 1, 2002, 5644; in merito all'affermazione della giurisdizione del giudice ordinario nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria abbia già emesso vaglia cambiari per il rimborso di tributi, si veda: Corte di Cass., n. 146/2002; n. 11403/2001; n. 8/2001, tutte in *banca dati Big*, Ipsoa.

¹⁵⁴ RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2005, 27; ma si veda Cass., SS.UU., 6 novembre 2002, n. 15563, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, con nota di RANDAZZO, *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, cit., 916.

¹⁵⁵ Per approfondimenti anche con riguardo a tale considerazione, si rinvia a: RANDAZZO F., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, cit., 3651

¹⁵⁶ In proposito, *ex multis*, Cass. 10 agosto 2005, n. 16776, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11, 2005, 1003, con commento di F. CERIONI, *Procedimenti di autotutela, dovere di riesame e tutela giurisdizionale in ambito tributario*. Tale sentenza afferma che "la riforma del 2001 ha necessariamente comportato una modifica dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992; l'aver

1.2. SEGUE. I RAPPORTI CON L'AUTORITÀ GIUDIZIARIA AMMINISTRATIVA

Con riguardo, poi, ai rapporti tra la giurisdizione tributaria e quella amministrativa, è noto come sono attribuite al Giudice amministrativo le controversie di impugnazione diretta dei cosiddetti atti autoritativi presupposti e, cioè, dei regolamenti o degli atti generali della Pubblica Amministrazione, mentre è riconosciuto al giudice tributario il potere di disapplicare gli stessi in via incidentale (in base a quanto previsto dall'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546/1992)¹⁵⁷. Costituisce, infatti, un dato pacificamente acquisito che gli atti amministrativi generali e i regolamenti sono estranei alla giurisdizione del giudice tributario (salvo che in via di cognizione incidentale); in proposito è stato autorevolmente sostenuto che la cognizione incidentale del giudice tributario costituisce un portato ritraibile, oltre che dal citato art. 7, anche dall'art. 19 del medesimo decreto, in virtù del fatto che gli atti amministrativi generali e i regolamenti non possono per definizione ricadere entro le aree dell'attuazione di alcuno specifico e concreto rapporto obbligatorio d'imposta (così come codificate dalla predetta disposizione). In altre parole, gli atti

*consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta l'amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio rigetto) la convinzione che il rapporto tributario debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare". In proposito si segnala la posizione critica di MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sezioni unite della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 35.*

¹⁵⁷ Ciò in virtù del fatto che tale disposizione prevede una cognizione incidentale del giudice tributario estesa ad ogni sorta di questione pregiudiziale suscettibile di assumere rilevanza ai fini della soluzione delle controversie rientranti nella giurisdizione delle commissioni, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o sulla capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio (cfr. comma 3 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992) del decreto medesimo ed ai cui sensi "*le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente*". In proposito si veda: F. SORRENTINO, *Esclusività e unicità della giurisdizione tributaria*, in *il fisco*, n. 32, 2003, 4984.

amministrativi generali esulano da quella nozione di controversia tributaria per il cui tramite sono segnati i "limiti interni" della giurisdizione delle Commissioni¹⁵⁸.

Si passa ora ad analizzare, seppur molto brevemente, le ipotesi maggiormente critiche ai fini del riparto di giurisdizione tra Giudice ordinario e Giudice tributario.

Partendo dal tema della competenza giurisdizionale sulle controversie relative agli atti di diniego della cd. autotutela tributaria, si ricorda come la giurisprudenza di legittimità in passato negava al contribuente la possibilità di ricorrere avverso gli atti di diniego dell'autotutela tributaria. Di recente, però, con significative sentenze a Sezioni Unite¹⁵⁹, i Giudici hanno mutato la loro originaria posizione, ammettendo siffatta possibilità e ciò in virtù del fatto che la giurisdizione tributaria è *“divenuta - nell'ambito suo proprio - una giurisdizione a carattere generale”* e, quindi, il giudice tributario è *“competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario”*.

Ulteriore settore di particolare rilevanza è poi quello degli interpelli.

¹⁵⁸ P. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, cit., 3 il quale osserva come *“la stessa retta applicazione dell'art. 19 si disvela dirimente anche rispetto ad atti per i quali non è dato ravvisare un indice normativo espresso qual è quello dell'art. 7, comma 5 cit., e, in specie, per alcuni atti amministrativi non generali ma individuali, come, ad esempio, l'atto con cui l'amministrazione - ai sensi dell'art. 59 del DPR n. 600/1973 - può fissare il domicilio fiscale del contribuente in un luogo diverso rispetto a quello che risulterebbe in base ai criteri di cui all'art. 58 del decreto in ultimo richiamato. E infatti, anche le controversie relative a tale atto, pur esso inerendo alla materia tributaria, sono da ritenersi estranee alla giurisdizione delle commissioni e da riconoscersi per devolute, piuttosto, a quella del giudice amministrativo, posto che il provvedimento in parola non pertiene all'attuazione di alcun concreto e specifico rapporto obbligatorio d'imposta e così, non potendo farsi rientrare entro nessuna delle aree nelle quali l'art. 19 circoscrive la giurisdizione delle commissioni, giocoforza esula da quest'ultima, per ricadere, secondo i principi generali, in quella del giudice degli atti amministrativi”*.

¹⁵⁹ Il riferimento è alle sentenze SS.UU., n. 16776, del 10 agosto 2005, e n. 7388, del 27 marzo 2007, analizzate più ampiamente nel paragrafo 3.2 di questo capitolo. Per approfondimenti sul tema, anche al fine di scorgere le differenze tra le due sentenze, si rinvia a FIORENTINO *I nuovi limiti “interni” della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., 223 ss.

In proposito è necessario premettere che, nessun problema di tutela sorge con riguardo agli interpelli interpretativi di cui all'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente e a quelli emessi ai sensi dell'art. 21 della legge n. 413/1991, dato che entrambi "incapaci" di ledere alcun interesse concreto ed attuale del contribuente. Tanto premesso, si rileva come vi siano anche interpelli (si pensi a quello disapplicativo di cui all'art. 37-bis, comma 8 del DPR n. 600/1973, ovvero a quelli in materia di CFC o di consolidato mondiale) che, al contrario, ben possono "ledere" posizioni soggettive del contribuente e, di conseguenza per tali atti sorgono delicati problemi di tutela, in uno con quello, correlato, della giurisdizione. In realtà, come si è autorevolmente sostenuto, tutto dipende dalla natura, dal contenuto e dagli effetti che si assumano per propri degli atti in ultimo richiamati¹⁶⁰.

Ora, è noto come la peculiarità di questi interpelli sia data dalla circostanza che la risposta (positiva) dell'Amministrazione alla richiesta del contribuente è configurata dalla legge quale condizione per l'applicazione di particolari regimi impositivi, nel senso che - ad esempio per disapplicare la disciplina delle CFC, ovvero per includere una determinata società estera nel perimetro di consolidamento - la legge richiede che si realizzi una fattispecie includente, fra i propri elementi costitutivi, uno specifico atto dell'Agenzia delle entrate, il quale verifichi l'esistenza di determinate condizioni. Si tratta, in altri termini, di una forma di controllo preventivo da parte degli uffici finanziari in ordine al modo di essere di determinati elementi di fatto rilevanti ai fini della disciplina del rapporto d'imposta, condizionando all'esito di tale verifica la possibilità per il contribuente di fruire di un determinato regime impositivo in luogo di un altro. In tale ordine d'idee, non v'è difficoltà, anzitutto, nel ritenere che gli interpelli in parola s'inseriscano nell'area della procedura d'accertamento e che delle relative controversie scaturenti dagli atti

¹⁶⁰ Sul punto si veda, P. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, cit., 3

di diniego eventualmente opposti dall’Agenzia, non possa che essere chiamato a conoscere il giudice tributario¹⁶¹.

Altro e connesso problema è quello dell’impugnabilità immediata ovvero solo differita degli atti di diniego opposti dall’Amministrazione ai predetti interpelli. Su tale tema si registrano opinioni diversificate, dato che la prassi¹⁶² e parte della dottrina¹⁶³ propendono per la tesi secondo cui occorrerebbe in ogni caso attendere l’avviso di accertamento, altra parte della dottrina, invece, ritiene che in tali ipotesi sarebbe già ravvisabile in capo al contribuente un interesse sufficientemente forte da risultare meritevole di tutela immediata¹⁶⁴. La giurisprudenza, che si è pronunciata ad oggi sulla questione, riproduce in pieno tale contrasto¹⁶⁵.

Con riguardo poi all’Autorità giudiziaria competente per i provvedimenti amministrativi che rifiutino l’autorizzazione alla dilazione di

¹⁶¹ In tal senso si sono pronunciati sia il Tar che il Consiglio di Stato (cfr. dec. 26 gennaio 2009, n. 414, in *Corr. trib.*, n. 21, 2009, 1692 ss.) con giurisprudenza condivisibile sotto il profilo delle conclusioni anche se in dottrina si è rilevato la contestabilità della necessità di scomodare, onde pervenire ad un tale risultato, l’argomentazione dell’avvenuta generalizzazione della competenza a conoscere delle commissioni “a tutte le controversie relative al rapporto tributario lato sensu inteso”, quale asserito effetto della più volte ricordata novella legislativa del 2001 (critico sul punto PISTOLESI, *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all’interpello*, in *Corr. trib.*, n. 21, 2009, 1865 ss.).

¹⁶² Cfr. circ. 3 marzo 2009, n. 7/E, in *bancadati Big*, Ipsosa.

¹⁶³ PISTOLESI, *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all’interpello*, cit., 1866 ss.; TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 15; DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008, 171.

¹⁶⁴ FRANSONI, *L’Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità degli interpelli*, in *Corr. trib.*, n. 14, 2009, 1131; ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1003.

Si segnalano, infatti, sentenze che escludono l’impugnabilità immediata dei dinieghi in parola sulla base del rilievo che essi non rientrerebbero nel novero degli atti enucleati dall’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 (C.t.p. Milano, sent. 108/VII/08, secondo la quale “i dinieghi di autorizzazione - trattandosi di provvedimenti, non compresi tra gli atti autonomamente impugnabili - possono essere impugnati solo in via differita” e “tra questi dinieghi viene compreso il diniego reso in risposta all’interpello cd. disapplicativo [...] al fine di ottenere un provvedimento che autorizzi la disapplicazione di norme antielusive”; nonché C.t.p. Torino, sent. n. 45/IV/08, secondo cui il diniego d’interpello integrerebbe “un [...] parere” dell’Agenzia “il quale dispiega un ruolo meramente prodromico rispetto a un potenziale avviso d’accertamento, avverso il quale il contribuente ha ancora la possibilità di dimostrare con ulteriore documentazione e argomentazioni la sussistenza delle condizioni richieste dalla legge per la disapplicazione”); altre sentenze accolgono soluzioni esattamente opposte, assimilando i dinieghi medesimi agli atti che negano la spettanza delle agevolazioni fiscali (C.t.p. Lecce, sent. n. 479/II/2008).

pagamento (ex art. 19 del DPR n. 602/1973) ovvero neghino la sospensione della riscossione del tributo per situazioni eccezionali (ex art. 19-bis del DPR n. 602/1973), sembra doversi ritenere che tale giudice vada identificato in quello amministrativo, ciò in virtù del fatto che i provvedimenti in parola presuppongono che il ruolo sia già stato emanato, ovvero, detto altrimenti, che la procedura di riscossione si sia esaurita¹⁶⁶.

Altro tema delicato è quello degli atti istruttori.

Con riguardo alla tematica dei profili di tutela che emergono in relazione agli atti istruttori, rileva la questione dell'utilizzabilità del materiale probatorio e delle risultanze investigative. Sul tema è noto come, l'illegittimità degli atti istruttori, determinando l'inutilizzabilità delle prove così illegittimamente acquisite, ricadrà, seppure soltanto in via indiretta (e comunque differita al momento dell'impugnazione dell'eventuale atto accertativo o di riscossione), nell'ambito della cognizione del giudice speciale tributario¹⁶⁷.

Volendo ora passare, seppure molto rapidamente e per mera completezza, a delle brevi notazioni in tema di rapporti tra giurisdizione tributaria e giurisdizione contabile, si espone quanto segue.

Premesso che l'ambito di quest'ultima è, come è noto, circoscritto ai profili per responsabilità contabile e per danno erariale, può rilevarsi come la Corte dei conti, di recente, si sia trovata a conoscere di questioni afferenti alla materia tributaria essenzialmente in quanto chiamata a vigilare circa la

¹⁶⁶ È nota, peraltro, la resistenza che il giudice amministrativo da sempre oppone al riconoscimento della propria giurisdizione rispetto a ogni sorta di controversia che, in qualsiasi modo, involga la materia tributaria. Al proposito, si veda: Tar Friuli Venezia Giulia, sent. n. 452/2008, nella qual occasione i giudici hanno dichiarato il proprio difetto di giurisdizione in ordine ad una controversia pertinente all'impugnazione di un provvedimento di rigetto su un'istanza di dilazione di pagamento ex art. 19 DPR n. 602/1973. Per approfondimenti: P. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, cit., 3.

¹⁶⁷ P. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, cit., 3.

presenza di eventuali profili di responsabilità dei funzionari pubblici (a titolo di danno erariale) in ordine all'accertamento con adesione.

Nelle diverse pronunce intervenute al riguardo, si constata come il giudice contabile non abbia potuto astenersi dal compiere una valutazione anche sul modo d'essere del rapporto obbligatorio d'imposta, dovendo per esempio sindacare la congruità della motivazione dell'atto d'adesione.

E' evidente, però, che tale cognizione da parte del giudice contabile, in verità, si risolve sempre in una cognizione solo *incidenter tantum* e, quindi, meramente strumentale al riscontro di eventuali profili di responsabilità a carico dei funzionari precedenti, in vista, se del caso, di una loro condanna al risarcimento del danno nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

La linea di demarcazione tra i diversi ambiti della giurisdizione tributaria e di quella contabile, pertanto, è del tutto netta¹⁶⁸.

2. LA CENTRALITÀ DELLA NOZIONE DI TRIBUTO

Nell'attuale formulazione dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, che delimita l'oggetto della giurisdizione tributaria, come si è visto, si rinviene l'espressione, "*tributi di ogni genere e specie, comunque denominati*". In tal modo si individua il criterio, la nozione di "tributo", alla stregua del quale individuare e delimitare la giurisdizione delle Commissioni tributarie, senza però precisare cosa debba intendersi per "*tributo*". Dunque, ai fini della presente disamina è fondamentale interrogarsi sull'effettivo significato di tale concetto, in vista dell'individuazione del giudice competente.

In proposito, preliminarmente rileva distinguere tra entrate tributarie e non tributarie. Il tributo rientra tra le prestazioni patrimoniali imposte e quindi

¹⁶⁸ P. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, cit., 3.

nell'ampia categoria delle entrate dello Stato. Sono invece estranee ai principi di legalità, capacità contributiva e progressività, e derivano dall'attività *iure gestionis* o *iure privatorum*, le entrate di diritto privato dello Stato provenienti dall'Amministrazione del patrimonio o dalla stipulazione di negozi di diritto privato o dalla gestione di imprese pubbliche o dal compimento di atti e fatti di rilevanza privatistica.

Come già si è avuto modo di evidenziare, nel nostro ordinamento non esiste una definizione normativa di tributo.

Secondo un'autorevole concezione tradizionale¹⁶⁹, i tributi si suddividono nelle note tre categorie quali quelle delle imposte, tributi speciali e tasse.

Negli ultimi decenni, in virtù anche della legislazione e della giurisprudenza intervenuta, si è assistito alla disgregazione del tradizionale concetto Gianniniano di tributo e sussiste un'estrema difficoltà di individuare un alternativo concetto più aderente al mutato quadro costituzionale e

¹⁶⁹ A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937; ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, IX ed., Giuffrè, Milano, 1965, 61 ss. Secondo l'Autore, il termine "tributo" è comprensivo di tutte le forme di tassazione, inteso come genere, all'interno del quale si collocano le imposte, i contributi e le tasse, i quali partecipano tutti della medesima struttura giuridica e danno luogo ad un'obbligazione *ex lege*, in tal modo distaccandosi dai "corrispettivi", mentre tra di loro ciò che li differenzia è il presupposto economico. Le prime sono le prestazioni che non hanno altro fondamento giuridico se non quello della soggezione alla potestà finanziaria dello Stato, "non essendo in alcun rapporto diretto con i vantaggi che l'obbligato risente dall'adempimento dei servizi pubblici"; "i secondi, la cui specie più importante è quella dei contributi di miglioria, sono le prestazioni dovute da coloro che, trovandosi in una determinata situazione, risentono un particolare vantaggio economico, per effetto dell'esplicazione di un'attività amministrativa, di fronte a tutti gli altri cui l'attività medesima indistintamente profitta; le ultime sono le prestazioni dovute per un'attività dello Stato che concerne in modo particolare l'obbligato". Ancora, con riferimento alla dottrina più risalente, va ricordata la posizione di E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Padova, 1932, ora anche, *Opere giuridiche* (a cura di F. Forte e C. Longobardi), vol. I, Giuffrè, Milano 1961, 86. L'Autore sosteneva che "il potere di supremazia non basta a spiegare il tributo. Tanto nei confronti degli stranieri, quanto nei confronti dei cittadini, il tributo appare legato alla partecipazione personale, con la presenza nel territorio o col godimento della cittadinanza od alla partecipazione economica, colla percezione dei redditi prodotti nel territorio, alla vita dello Stato". L'Autore proseguiva: "In tale partecipazione alla vita dello Stato, che si risolve nella possibilità di godimento dei vantaggi derivanti dall'attività pubblica, va ricercata la spiegazione del dovere di sopportare l'imposta. Il potere di supremazia, di contro, non è che un mezzo, di cui lo Stato si serve per garantire l'esplicazione del proprio diritto al tributo, sorgente nei confronti di tutti coloro che prendono parte alla vita dello Stato".

legislativo, anche in virtù del menzionato proliferare di variegata forme di finanziamento delle spese pubbliche in base a meccanismi difficilmente riconducibili a quelli tradizionalmente ritenuti tributari.

Si pensi, in proposito, alle questioni connesse all'effettiva natura di prestazioni patrimoniali di carattere paracommutativo, quali ad esempio, corrispettivi di servizi pubblici, canoni, tariffe, prezzi pubblici.

Il problema è reso ancora più delicato dalla circostanza che, dalla metà degli anni '80, si è fatta strada l'idea di una “defiscalizzazione” di alcuni tributi e della loro conseguente sostituzione con “tariffe”, “canoni”, “prezzi”, assimilabili ai corrispettivi di diritto privato¹⁷⁰.

In proposito si rileva come l'elaborazione giurisprudenziale della Corte costituzionale abbia evidenziato¹⁷¹ come non sia immanente alla Costituzione un unitario concetto di tributo¹⁷². Anche autorevole dottrina¹⁷³, infatti, ha affermato che nessuna norma costituzionale “può essere utilizzata per costruire la nozione di tributo, la quale deve essere dedotta dall'analisi e sintesi delle norme di diritto tributario comune”; di conseguenza incorre “in errore metodologico sia chi definisce il tributo utilizzando l'art. 23 sia chi sfrutta a tal fine l'art. 53 o altra norma costituzionale”.

¹⁷⁰ In proposito si veda: L. DEL FEDERICO, *Tassa, Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, Milano, 2006, 5867.

¹⁷¹ In proposito, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino 2006, 6 ss., ove, condivisibilmente, sottolinea che, poichè le disposizioni da interpretare sono diverse, le definizioni di tributo possono essere molteplici.

¹⁷² Osserva F. TESAURO, come: “Le definizioni di tributo possono essere più di una e ciascuna ha valore in rapporto alla disposizione che serve ad interpretare”. In linea con tali affermazioni, FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2007, 1059 ss., il quale sottolinea come “Sono quindi da considerare obsolete le definizioni e le classificazioni tradizionali, essendo necessario fissare più nozioni di tributo, a seconda della finalità per cui la definizione è usata”; così, l'Autore rivolge l'invito a tener conto della molteplicità di norme, per la cui interpretazione viene elaborato il concetto di tributo: “Ciò significa che il concetto di tributo non è (necessariamente) uno soltanto, ma vi sono più concetti, in relazione alle molteplici norme, alla cui interpretazione è finalizzato”. La critica alla nozione di tributo è venuta anche da altra autorevole dottrina (P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte Generale*, III ed., Giuffrè, Milano, 2002, 30), secondo la quale “la categoria del tributo non si giustifica ed è anzi suscettibile di risultare fuorviante”.

¹⁷³ FALSITTA, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione triconomica di tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, 273; ID., *Manuale di diritto tributario*, Cedam, 1995, 18.

Si ritiene, infatti, che l'art. 23 della Cost. non possa essere utilizzato per intendere il concetto di tributo¹⁷⁴: la riserva di legge relativa ivi prevista, infatti, si estende espressamente a tutte “*le prestazioni imposte*” e, quindi, anche alle prestazioni non tributarie; in tale contesto, dunque, il “tributo” costituisce una *species* delle prestazioni patrimoniali imposte¹⁷⁵.

Neanche l'art. art. 53 della Cost. è sufficiente per delineare una nozione di tributo: la disposizione in parola, infatti, nel collegare alla “*capacità contributiva*” ogni prestazione che costituisce “*concorso alla spesa pubblica*”, prescinde dalla qualificazione tradizionale di “tributo”, ben potendovi essere prestazioni che rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. *de quo*, anche se non sono tributarie¹⁷⁶; inoltre, la Corte Costituzionale ha ritenuto che il principio di capacità contributiva, sancito nell'art. 53 della Cost., non trova applicazione con riferimento alle tasse¹⁷⁷.

Altre disposizioni costituzionali, poi, evocano la “*materia tributaria*”, ma non offrono argomenti significativi ai fini dell'individuazione del concetto di tributo. Si pensi all'art. 75 della Cost., che vieta il referendum abrogativo

¹⁷⁴ TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 9, sottolinea come la classificazione tradizionale sia priva di utilità al fine di definire l'ambito di applicazione degli artt. 23 e 53 della Cost.; per approfondimenti sul punto si veda: L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., 116 ss.

¹⁷⁵ Rientrano in questa categoria le imposte, le sanzioni, le tasse, i contributi; la Corte Costituzionale vi ha poi fatto rientrare anche le prestazioni contrattuali determinate autoritativamente e sottratte all'ambito di negoziazione delle parti (Corte cost. 28 dicembre 2001, n. 435; 29 gennaio 2005, n. 66).

¹⁷⁶ Si pensi alle tariffe dei servizi pubblici essenziali, che non sono tributi in base alla classificazione tradizionale, ma rientrano nell'ambito dell'art. 53 della Cost., perché costituiscono concorso alle spese pubbliche. Sul punto: FEDELE, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. dir. Fin.*, 1971, II, 3.

¹⁷⁷ Cfr. Corte Cost., 2 aprile 1964, n. 30 e 5 aprile 1968, n. 33, entrambe in *Foro it.*, 1964, I, 690 e 1968, I, 1116. Si vedano, sul punto, RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2002, Parte generale, 48 ss.; DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1997, 5 ss. e le considerazioni di FEDELE, *La nozione di tributo e l'art. 75 della Costituzione*, in *Giur. cost.*, 1995, I, 23 ss.; BATISTONI FERRARA, *Sub art. 54, Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1994, 44 ss., secondo il quale rispetto ai tributi connessi alla prestazione di servizi divisibili, il problema si pone anche con riferimento al carattere coattivo della prestazione, almeno quando non ci si trovi di fronte a prestazioni nelle quali non occorre una richiesta del servizio (come, per esempio, nel caso delle tasse che gravano il processo penale) ovvero a richieste solo in apparenza volontarie, come accade quando esse si riferiscono alla prestazione di servizi essenziali al vivere civile (si pensi alle tasse giudiziarie concernenti i processi civili e amministrativi, ma anche alle tasse che gravano il servizio dell'istruzione superiore ed universitaria)

delle leggi tributarie, in riferimento alla qual disposizione costituzionale si è elaborata una nozione comprensiva anche dei contributi previdenziali e sanitari¹⁷⁸.

Analogo discorso può essere fatto con riguardo all'art. 81 della Cost. che, nell'escludere che con legge di bilancio possano essere istituiti nuovi tributi, evoca una nozione di tributo più ampia di quella tradizionale.

In luce di ciò si condividono le autorevoli osservazioni¹⁷⁹, in base alle quali *“Le definizioni di tributo possono essere più di una e ciascuna ha valore in rapporto alla disposizione che serve ad interpretare”*; si aggiunge poi che: *“Sono quindi da considerare obsolete le definizioni e le classificazioni tradizionali, essendo necessario fissare più nozioni di tributo, a seconda della finalità per cui la definizione è usata”*. Così, l'Autore rivolge l'invito a tener conto della molteplicità di norme, per la cui interpretazione viene elaborato il concetto di tributo: *“Ciò significa che il concetto di tributo non è (necessariamente) uno soltanto, ma vi sono più concetti, in relazione alle molteplici norme, alla cui interpretazione è finalizzato”*. L'Autore, poi, soffermandosi proprio sull'ampliata giurisdizione tributaria conclude rilevando che, in ordine al fenomeno tributario, le discipline di diritto positivo configurano diverse nozioni di tributo, ciascuna ai propri particolari fini, e che è compito dell'interprete, *“una volta ricostruiti i tratti del fenomeno tributario*

¹⁷⁸ *Ex multis*, Corte Cost., sent. n. 2 del 12 gennaio 1995, nella qual occasione si è esclusa l'ammissibilità del referendum abrogativo per il contributo per l'assistenza sanitaria. Con riferimento all'interpretazione dell'art. 75 Cost.: FEDELE, *La nozione di tributo e l'art. 75 Cost.*, in *Giur. cost.*, 1995, 24 ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, IX ed., Torino 2006, 9 ss. Con riguardo poi alle interpretazioni differenti fornite in relazione all'art. 53 e all'art. 75 Cost., si veda: E. MARELLO, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2009, 5, 3921, il quale sottolinea come *“Ciò risponde ad una diversa funzione delle due norme nel palinsesto costituzionale: se l'art. 75 Cost. è fondato primariamente sull'intento di evitare l'abrogazione di disposizioni che necessitano di una continuità temporale per esplicare pienamente i propri effetti (e quindi non si prestano ad improvvise caducazioni, non accompagnate da correttivi e suppletivi normativi), l'art. 53 è invece diretto a regolare la potestà fiscale, costituendo la capacità contributiva presupposto e limite del potere impositivo”*.

¹⁷⁹ F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Utet, Torino, 2002, 6. Per un notevole contributo alla tematica attinente alla nozione di tributo si veda anche F. FICHERA (*La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, 93 ss.), che ha operato anche una ricostruzione dei diversi orientamenti dottrinari sul punto.

e data, dunque, la nozione di tributo, individuare e circoscrivere ambito per ambito, i campi delle singole regolazioni e le relative nozioni”.

Tanto premesso e condiviso, è necessario ai nostri fini intendersi sulla nozione di “*tributo*” ex art. 2 del d.lgs. 546/1992¹⁸⁰. Ai fini del presente lavoro, si rivela fondamentale, dunque, capire come vada intesa tale nozione nel contesto specifico dell’art. 2 e ciò non solo ai fini del profilo più volte evidenziato e cioè di una corretta individuazione della materia devoluta alle Commissioni tributarie, ma anche in relazione al distinto e connesso profilo della legittimità costituzionale di una giurisdizione tributaria così individuata.

Prima di passare a tentare di delimitare la nozione di tributo nell’ambito specifico dell’art. 2, si ritiene opportuno compiere delle brevi osservazioni su questo secondo profilo. La Corte costituzionale ha specificato, in proposito, che il divieto di istituire giudici speciali, sancito dall’art. 102 Cost., non impedisce al legislatore di estendere la giurisdizione delle Commissioni, a condizione, però, che si resti pur sempre nell’ambito della materia tributaria, perché, altrimenti, si snaturerebbe la potestà di tali organi¹⁸¹; la giurisdizione del giudice tributario, infatti, “*deve ritenersi imprescindibilmente collegata*” alla “*natura tributaria del rapporto*”. Una attribuzione giurisdizionale più ampia, dunque, lederebbe l’art. 102 Cost., concorrendo a creare un nuovo giudice speciale vietato dalla Costituzione¹⁸².

¹⁸⁰ Sul punto, E. MARELLO, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, cit., 3921, secondo il quale, a differenza della varie nozioni di tributo finora sinteticamente individuate e che hanno tutte una diretta derivazione costituzionale, “*il concetto di tributo, rilevante ai fini della delimitazione del perimetro giurisdizionale costituzionalmente compatibile è una figura costituzionale eventuale. Le stesse Commissioni sono un giudice eventuale. Non trattandosi di giudice espressamente nominato dalla Carta e collocato in qualche contesto istituzionale esplicito, il legislatore potrebbe, senza alcun vincolo, cancellarle, abrogandone l’ordinamento e le competenze. In tal caso, non si darebbe alcuna necessità di elaborare il concetto di tributo ai fini della compatibilità costituzionale. Invece, fintanto che le Commissioni tributarie avranno una funzione, sarà necessario definirne i limiti giurisdizionali, per garantire il mantenimento della disposizione che vieta l’istituzione di nuovi giudici speciali*”.

¹⁸¹ Corte cost., sent. nn. 196 del 1982, 215 del 1976, 41 del 1957; ord. n. 144 del 1998.

¹⁸² Corte cost., sent. n. 144 del 23 aprile 1998; ord. nn. 427, 94, 35 e 34 del 2006; n. 395 del 2007; sent. n. 64 del 14 marzo 2008 in *Giur. it.* 2008, 2349 con nota di TESAURO, *In tema di limiti della giurisdizione tributaria*; sent. n. 130 del 14 maggio 2008; n. 335 del 8 ottobre 2008 in *Giur. it.* 2009, 497 ss., con nota di MARELLO, *La disciplina delle entrate*

Vi è, quindi, la necessità di delineare il concetto di materia tributaria, in quanto questo costituisce il “contenuto” ed, allo stesso tempo, il limite massimo dell’estensione costituzionalmente legittima della giurisdizione tributaria¹⁸³.

Si precisa che l’illegittima attribuzione alla cognizione del giudice speciale di controversie non aventi natura tributaria (e, quindi, la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali), può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che estenda la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall’erronea qualificazione di “*tributaria*” data dal legislatore (o dall’interprete) ad una particolare materia (come avviene, ad esempio, allorché si riconducano indebitamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria). Di conseguenza, le specificazioni contenute nella legge n. 248/2005 sono costituzionali se e solo se i detti “*canoni*” abbiano effettivamente natura tributaria; non a caso, infatti, sono state sollevate rilevanti perplessità sull’effettiva natura dei proventi in esame, al di là del *nomen* utilizzato per individuarli e al di là dell’espressa riconduzione, ad opera del legislatore, nell’alveo della giurisdizione tributaria.

Per valutare la sussistenza di una violazione dell’art. 102, secondo comma, Cost., occorre accertare, perciò, se la controversia devoluta ai giudici tributari abbia o no effettiva natura tributaria.

Dunque, sia ai fini di una valutazione in termini di legittimità costituzionale dell’attuale assetto della giurisdizione tributaria, sia ai fini di individuazione e delimitazione della cognizione delle Commissioni tributarie,

(*quasi*) commutative: la Corte costituzionale alle prese con la tariffa di depurazione delle acque; sent. n. 238, del 24 luglio 2009; n. 300 del 20 novembre 2009.

¹⁸³ Per approfondimenti sul punto si veda: E. MARELLO, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, cit., 3921. In proposito si è ritenuto che alle Commissioni possono essere attribuiti vecchi e nuovi tributi, rimanendo al legislatore la scelta sull’ampiezza dell’area da riservare alle Commissioni (in tal senso: SANDULLI, *Il nuovo contenzioso tributario davanti alla Corte*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, I, 59 ss.). Si è però sostenuto che, una volta attribuita una materia (tributaria) al giudice ordinario, una reversione al giudice tributario lederebbe l’art. 102 Cost.: v. GALLO, *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 15.

è fondamentale capire cosa debba intendersi per “tributi” nel contesto specifico dell’art. 2 del d.lgs.546/1992.

In proposito, mancando un’espressa previsione legislativa che fornisca una definizione¹⁸⁴, si ritiene di non poter prescindere da quanto affermato dalla Corte costituzionale proprio con riguardo a tale specifico ambito. Si allude, cioè, ai criteri elaborati per qualificare un’entrata come tributaria e, quindi, rientrante nell’ambito della giurisdizione tributaria.

Proprio in tale direzione hanno svolto una funzione fondamentale alcune recentissime decisioni della Corte Costituzionale¹⁸⁵. Le sentenze più importanti saranno singolarmente prese in considerazione ed analizzate nel V capitolo del presente lavoro¹⁸⁶, data la loro estrema significatività non solo con riguardo alla specifica entrata oggetto del loro pronunciamento (ed in relazione alla quale il loro intervento veniva invocato), ma anche, più in generale, in relazione ai principi da esse ricavabili che consentono di dedurre una nozione di tributo ai fini dell’art. 2 del d.lgs. 546/92.

Tali sentenze, infatti, nel riempire di contenuti quell’espressione “*tributi di ogni genere e specie*” “*comunque denominati*”, evocata dall’art. 2 in parola, hanno dettato criteri attraverso i quali orientarsi rispetto ad un’ampia zona grigia che non aveva mancato di generare seri dubbi interpretativi.

Nel paragrafo successivo concentreremo l’attenzione proprio su tale profilo, cioè sui criteri evincibili dalla recente giurisprudenza costituzionale alla stregua dei quali qualificare un’entrata come tributaria e, per tale via, rientrante nella cognizione delle Commissioni tributarie; nel corso del capitolo successivo, invece, attraverso l’analisi specifica delle singole

¹⁸⁴ In proposito si rinvia al paragrafo precedente.

¹⁸⁵ *Ex multis*, Corte cost. nn. 64 e 335 del 2008, cit.; n. 238 del 2009, cit.

¹⁸⁶ Corte cost., sent. 14 marzo 2008, n. 64 (in tale occasione si sancisce l’illegittimità costituzionale della devoluzione delle controversie relative al Cosap al giudice tributario. La natura non tributaria del Cosap, peraltro, è ricavata dall’orientamento al riguardo della Cassazione); sent. 8 maggio 2009, n. 141 (la Corte Costituzionale reputa conforme a Costituzione la riconduzione alla giurisdizione tributaria del Cimp, avendo tale canone natura tributaria); sent. 10 ottobre 2008, n. 335, (si evidenzia la natura corrispettiva, quindi non tributaria, del canone di fognatura e depurazione).

sentenze, verificheremo la tenuta di tali criteri con riguardo a specifiche entrate la cui natura tributaria è stata posta in dubbio.

2.1 SEGUE. LA DELIMITAZIONE DELLA NOZIONE AD OPERA DELLA CORTE COSTITUZIONALE

Data la centralità del concetto di “tributo” ai fini del riparto di giurisdizione, riveste un’utilità pratica notevole intendere cosa debba intendersi con tale nozione in questo ambito specifico.

Considerata, sulla base di quanto evidenziato nel paragrafo precedente, l’inesistenza di un concetto unitario di tributo, si tenterà di enucleare ed analizzare i criteri elaborati dalla Corte costituzionale con riguardo specifico all’ambito della giurisdizione tributaria.

Le maggiori criticità¹⁸⁷ hanno riguardato fattispecie (solitamente individuate con acronimi quali, ad esempio, Cosap, Cimp, Tia, etc.), che assolvono a funzioni di rilievo soprattutto nell’ambito della finanza locale. Inoltre, nell’ottica del federalismo fiscale, ci si può attendere che tali tipi di prelievo possano crescere di numero, in virtù della possibilità riconosciuta agli Enti locali di “detrubutarizzare” alcune entrate trasformandole in corrispettivi privatistici, oltre alla possibilità per gli enti sub statali di intervenire con ulteriori entrate “proprie”.

Tutto ciò rende ancora più stringente la necessità di intendersi sulla nozione di “tributo”.

La Corte costituzionale ha di recente pronunciato decisioni di rilievo che contribuiscono non poco a far luce sul tema, oltre a rappresentare validi criteri per orientarsi nella zona grigia che potremmo definire del “*quasi-tributo*”.

¹⁸⁷ Sul punto: DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., 5 ss.

Per poter discernere l'entrata tributaria da quella che non ha caratteristiche tributarie, il metodo correttamente affermato nella giurisprudenza costituzionale è quello dell'analisi puntuale dei tratti specifici dell'entrata presa in considerazione, per ricercarvi i "segni" del tributo.

Al di là di questa precisazione "metodologica", i criteri individuati dalla Corte costituzionale alla stregua dei quali qualificare un'entrata pubblica come tributaria consistono nella doverosità della prestazione e (non essendo questa sufficiente, potendo aversi prestazioni coattive anche al di fuori del tributo) nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante¹⁸⁸. Al di fuori di tali criteri, non assume, rilievo, ai fini di una corretta qualificazione, né il *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che lo disciplina, né l'eventualità che il prelievo sia realizzato con strumenti privatistici e che la richiesta del servizio dipenda dalla volontà del privato, né la natura privatistica dell'ente investito del servizio pubblico¹⁸⁹.

Negli ultimi anni sono state più volte sottoposte alla Corte costituzionale questioni di legittimità costituzionale in relazione a singole prestazioni che, ai sensi del comma 2 dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, sono devolute alla giurisdizione tributaria.

La Corte, a fronte della sostanziale identità delle questioni sollevate, pur seguendo un ragionamento uniforme nelle varie sentenze, è giunta ad esiti differenti nelle varie occasioni, a seconda della sussumibilità o meno delle

¹⁸⁸ *Ex multis*: Corte cost., sent n. 73 del 11.2.2005, nella qual occasione, con riguardo al contributo unificato per le spese degli atti giudiziari, si afferma che "*Il contributo ha, pertanto, le caratteristiche essenziali del tributo e cioè la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa, quale è quella per il servizio giudiziario, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante*". Analogamente si sono espresse, le sentenze n. 334 del 2006; n. 335 e n. 64 del 2008. Quest'ultima pronuncia, in particolare, proprio in virtù di quei criteri identificativi del tributo, ha sancito "*la natura non tributaria del Cosap*".

¹⁸⁹ Si veda: L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit. In proposito si veda anche, Corte cost., ord. n. 123 del 9 gennaio 2007, che, valorizzando la nozione genericamente riferita ai tributi "*comunque denominati*" ha attribuito la natura tributaria a tutte quelle prestazioni che non trovino giustificazione o in una finalità punitiva perseguita dal soggetto pubblico, o in un rapporto sinallagmatico tra la prestazione stessa ed il beneficio che il singolo riceve.

prestazioni di volta in volta considerate nella categoria di quelle aventi carattere tributario ovvero nel novero dei corrispettivi di altra natura.

La Corte, in altri termini, individuati una volta per tutti quei criteri di cui sopra alla stregua dei quali qualificare un'entrata come tributaria, ha proceduto, caso per caso a riscontrare se in concreto si sia o no in presenza di un tributo.

E così, la Corte Costituzionale ha disconosciuto la natura tributaria del Cosap¹⁹⁰, dichiarando l'illegittimità dell'art. 2, comma 2 nella parte in cui devolve tale entrata alla giurisdizione tributaria; di conseguenza, tale prestazione rientra oggi nella giurisdizione del giudice ordinario e non delle Commissioni tributarie. Si segnala, però, come in tale occasione i Giudici costituzionali non procedano ad un'analisi specifica delle caratteristiche del Cosap, limitandosi a richiamare quanto la giurisprudenza di legittimità da tempo afferma in proposito. Riscontrato, infatti, come la Corte di Cassazione da tempo ne disconosca la natura tributaria, è agevole per la Corte

¹⁹⁰ Così la Corte cost. nella sent. n. 64 del 2008, cit.: "... si perviene alla conclusione della fondatezza della questione attraverso i seguenti due passaggi argomentativi: 1) la modificazione dell'oggetto della giurisdizione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione è consentita solo se non "snaturati" la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice speciale; 2) una volta che, conformemente a quanto asserito dal diritto vivente, sia esclusa la natura tributaria del COSAP, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria - ad opera della norma censurata - delle controversie relative a tale canone "snatura" la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice tributario e, conseguentemente, viola l'evocato art. 102, secondo comma, Cost. ... Con riguardo al ... secondo passaggio argomentativo, concernente la natura non tributaria del COSAP, questa Corte deve preliminarmente prendere atto che la disposizione censurata è stata oggetto di numerose pronunce della Corte di cassazione. ... In particolare, la Cassazione, ... ha precisato che detto canone, da un lato, "è stato concepito dal legislatore come un quid ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo (TOSAP) in luogo del quale può essere applicato" e, dall'altro, "risulta disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici". La sentenza è stata oggetto di molteplici commenti, *ex multis*: MARINI, *Incostituzionalità della giurisdizione tributaria e rapporti pendenti*, in *Giur. trib.*, 2008, 380; GLENDI, *Limiti costituzionali all'espansione extra moenia della giurisdizione tributaria*, in *Corr. trib.*, 18, 2008, 1445; LOVECCHIO, *Un'interpretazione secondo Costituzione di potenziale impatto su molte fattispecie*, in *Guida al diritto*, 22, 2008, 40; BRUNETTI, *Giurisdizione tributaria: due pronunce della Corte costituzionale (ri)definiscono la competenza delle commissioni*, in *Giust. trib.*, 1, 2009, 19; BATISTONI FERRARA, *La giurisdizione speciale tributaria nell'ultima giurisprudenza della Corte costituzionale*, cit., 1055.

Costituzionale giungere alla conclusione accennata, prescindendo da qualunque altra valutazione nel merito.

In un'altra occasione¹⁹¹ ha confermato la natura tributaria del canone comunale per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP). La Corte sottolinea come, per valutare se, in concreto, il CIMP sia o no un tributo occorre interpretarne la disciplina sostanziale alla luce dei criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per qualificare come tributarie alcune entrate: criteri che si ribadisce, consistono nella doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante. Si evidenzia come, in mancanza di una giurisprudenza di legittimità sulla natura del CIMP, la Corte procede questa volta ad uno specifico esame delle caratteristiche del prelievo, al fine di individuarne la natura; e ciò diversamente da quanto fatto, con la sentenza n. 64 del 2008, in relazione al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

Successivamente, investita anche della corretta qualificazione della tariffa di igiene ambientale (T.i.a.)¹⁹², la Corte, richiama i consueti criteri per intendere la natura (tributaria o meno) del prelievo in parola. I Giudici sottolineano come manchi, anche con riguardo a tale entrata, un'univoca giurisprudenza di legittimità sulla natura di tale tariffa, anche se pare maggiormente attestato l'orientamento che le riconosce natura tributaria. Infatti, ad una pronuncia della Corte di cassazione civile che ha qualificato come non tributaria tale prestazione pecuniaria¹⁹³ hanno fatto seguito più

¹⁹¹ Corte cost., sent. 8 maggio 2009, n. 141. Tra i primi commenti dedicati a tale pronuncia, si veda: CARRASI, *Doverosità della prestazione, mancanza di rapporto sinallagmatico e collegamento alla spesa pubblica: la natura tributaria del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari*, in *Giur. trib.*, 9, 2009, 757; LOVISETTI, *La Consulta riconosce la natura tributaria del CIMP*, in *Corr. trib.*, 30, 2009, 2466.

¹⁹² Corte cost. sent. n. 238 del 24 luglio 2009. In proposito: BEGHIN, *Corte costituzionale e TIA: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in *Corr. trib.*, 38, 2009, 3097; GUIDO, *Considerazioni a margine della recente qualificazione tributaria della Tia operata dalla Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2009, 1107, LA ROCCA, *Natura tributaria della Tariffa di igiene ambientale*, in *il fisco*, n. 35, 2009, 5798.

¹⁹³ Corte di Cass., SS. UU., ord. n. 3274 del 2006.

decisioni della stessa Corte di cassazione che, con varie motivazioni e differenze linguistiche, hanno invece ricondotto detta prestazione nel novero dei tributi¹⁹⁴. La Corte conclude per la natura tributaria della Tia, al termine di un esame analitico che le consente di riscontare nel caso di specie i consueti requisiti.

Ora, volendo svolgere delle considerazioni su quanto esposto, si può cogliere sicuramente un dato: le sentenze riportate hanno adottato un'impostazione sostanzialmente uniforme. La Consulta, infatti, dopo aver preliminarmente chiarito che alla base della propria valutazione di fondatezza o meno delle questioni sottoposte alla sua attenzione vi è la verifica circa la natura (tributaria o non tributaria) delle prestazioni formanti oggetto delle questioni medesime e dopo aver rimarcato la preminenza dei profili sostanziali caratterizzanti ciascuna di esse, ha dichiarato di volersi attenere ai parametri della nozione di “*tributo*” precedentemente dalla stessa individuati (e consistenti nella “*doverosità della prestazione*”, nella “*mancaza di un rapporto sinallagmatico*” e nel “*collegamento della prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante*”).

Peraltro, la complessità di ciascuna delle pronunce della Corte con riguardo alle singole prestazioni esaminate richiede uno specifico approfondimento sul quale ci si soffermerà più avanti. Rimanendo, quindi, per ora, nell'ambito di notazioni di carattere generale, si sottolinea come, con riguardo proprio a tali criteri, si sono manifestate in dottrina perplessità circa la loro effettiva adeguatezza al considerato fine, “*giacché, se può convenirsi circa l'utilità del criterio riferentesi alla connotazione necessariamente coattiva delle prestazioni tributarie, non altrettanto è dato fare in relazione agli altri, essi appalesandosi o scarsamente stringenti o giuridicamente poco significativi*”¹⁹⁵.

¹⁹⁴ Corte Cass., SS.UU., ord. n. 3171 del 2008; sent. n. 13902 del 2007 e n. 4895 del 2006; Cass., sent. n. 5298 e n. 5297 del 2009, n. 17526 del 2007.

¹⁹⁵ Cfr. P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 1551.

2.1.1. LA “DOVEROSITÀ DELLA PRESTAZIONE”, LA “MANCANZA DI UN RAPPORTO SINALLAGMATICO” ED IL COLLEGAMENTO DELLA PRESTAZIONE ALLA PUBBLICA SPESA

Si è visto che, nelle più recenti sentenze della Corte costituzionale si coglie, come dato comune, ora sottinteso, ora più chiaramente espresso, come la natura tributaria di un'entrata discenda dalla “*doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti, e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante*”¹⁹⁶.

In questo paragrafo s'intende soffermarsi in chiave critica su tale “definizione” di tributo.

Che la “*doverosità della prestazione*”¹⁹⁷ (intesa quale obbligatorietà *ex lege*, in opposizione a quella *ex contractu*) rappresenti un attributo caratterizzante la generalità delle prestazioni tributarie è dato consolidato nella giurisprudenza costituzionale¹⁹⁸, pur dovendosi segnalare l'esistenza di voci dottrinali di segno contrario¹⁹⁹.

¹⁹⁶ *Ex multis*: Corte cost., sent n. 73 del 2005 cit.; n. 334 del 2006 cit.; n. 335 e n. 64 del 2008 cit.

¹⁹⁷ Tale requisito ricorre tutte le volte che la fonte e la disciplina della prestazione risalgano ad un atto autoritativo, sia esso una legge o un atto proveniente dall'Amministrazione, alla cui formazione resti comunque per definizione estraneo il concorso della volontà del soggetto sul quale grava la prestazione stessa: RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 39 ss.

¹⁹⁸ Cfr., *ex multis*, Corte Cost., sentt. n. 70/1960, 92/1972, 144/1972, 26/1982, 63/1990, 2/1995, 73/2005 e 334/2006. Dà atto del carattere “consolidato” dell'orientamento espresso sul punto dalla Corte anche FRANSONI, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (a cura di PERRONE e BERLIRI), Napoli, 2006, 130 ss., il quale osserva come nelle pronunce più recenti sia ricorrente “l'utilizzo del termine “doverosità” in luogo di quello “coattività”” e suggerisce che tale “*modifica terminologica sottintenda uno spostamento della prospettiva dalla “fonte” (coattiva) della prestazione, ai valori di cui essa (prestazione) è espressione e momento di realizzazione, cioè a quei doveri di solidarietà politica, economica e sociale sanciti dall'art. 2 della Costituzione del quale, secondo una giurisprudenza costante, l'art. 53 della Costituzione rappresenta una specificazione*”.

¹⁹⁹ FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 45 ss.; ID., *La nozione di tributo e l'art. 75 della Costituzione*, in *Giur. cost.*, 1995, 23 ss. Lascia intendere la

Come è stato autorevolmente evidenziato in proposito, se, da una parte, è pacifico che le prestazioni tributarie integrano tutte “prestazioni imposte” ai sensi dell’art. 23 della Costituzione, è anche vero, dall’altra parte, che le prime non esauriscano affatto il novero delle seconde; da ciò deriva che, se l’assenza del carattere della “doverosità” senz’altro esclude la qualificabilità di una prestazione come tributaria, la sua presenza può viceversa fungere soltanto da indizio della possibile natura tributaria della prestazione medesima, ma da sola non è sufficiente a tal fine²⁰⁰. Ne deriva che il *proprium* della nozione di “tributo” debba rinvenirsi altrove²⁰¹.

Il secondo dei parametri indicati dalla Corte costituzionale è quello dell’assenza di sinallagmaticità nel rapporto. In proposito è pacifico come le prestazioni tributarie non possano essere ascritte tra quelle sinallagmatiche, giacché la sinallagmaticità integra un attributo caratterizzante la categoria dei rapporti privati in cui ricorre una interdipendenza genetica e funzionale tra le prestazioni, tale che ciascuna prestazione trova la propria ragion d’essere nell’altra²⁰².

L’ultimo criterio evocato dalla Corte è quello teleologico del “collegamento” della “prestazione alla pubblica spesa”.

Anche tali ultimi due requisiti sono stati oggetto di critica in dottrina²⁰³.

In merito alla sinallagmaticità, infatti, si è rilevata la scarsa utilità del criterio, dato che, mentre può convenirsi sul fatto che la sinallagmaticità (intesa in senso proprio) costituisce carattere senz’altro estraneo alle prestazioni tributarie, si stenta invece ad immaginare quale concreta funzione

sua adesione a tale orientamento anche FRANSONI, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (a cura di Perrone e Berliri), Napoli, 2006, 123 ss.

²⁰⁰ Cfr. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 53; RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 44 ss.

²⁰¹ In tal senso: P. RUSSO, *L’ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull’oggetto del processo*, cit., 1551.

²⁰² Con tutti i corollari che ne derivano con riguardo alla disciplina di siffatto genere di rapporti (ad esempio, in tema di rescissione e di risoluzione). Sul punto, RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 8 ss.

²⁰³ P. RUSSO, *L’ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull’oggetto del processo*, cit., 1551.

discretiva tale parametro possa svolgere rispetto all'individuazione dei confini dell'area del "tributo" proprio in quella più volte evocata "zona grigia" in cui trovano collocazione le ipotesi maggiormente controverse, ossia quei rapporti a carattere corrispettivo (*lato sensu*) ma pacificamente non sinallagmatici. In altri termini, poiché tutte le prestazioni la cui natura tributaria forma tradizionale oggetto di contesa sono pacificamente non sinallagmatiche in senso proprio, il riferimento alla sinallagmaticità della prestazione quale carattere discretivo della categoria del tributo si rivela poco utile, salvo che non si parli di sinallagmaticità in senso improprio, volendosi alludere soltanto al riscontro di una tendenziale equivalenza fra le contrapposte prestazioni rese dalle parti all'interno di un unitario rapporto obbligatorio; nel qual caso il criterio assumerebbe un'indubbia attitudine discretiva, ma avrebbe dovuto declinarsi nella sua accezione propria di "corrispettività-onerosità del rapporto" anziché di "sinallagmaticità", anche onde evitare improvvidi slittamenti di piano dall'una all'altra nozione in sede applicativa²⁰⁴.

Lo stesso Autore sottolinea come non maggior utilità, sembra potersi attribuire all'ultimo criterio, ossia quello del "*collegamento*" della "*prestazione alla pubblica spesa*". Se è ben riconoscibile, infatti, che le entrate tributarie sono tutte teleologicamente indirizzate alla copertura delle pubbliche spese, è peraltro agevole rilevare come una tale caratterizzazione sia in definitiva comune alla maggior parte delle entrate pubbliche, senza che queste ultime debbano qualificarsi come tributarie. Da ciò deriva che, nemmeno tale criterio si rivela particolarmente significativo al fine di circoscrivere l'area del "*tributo*"²⁰⁵.

Ad una conclusione diversa, peraltro, potrebbe giungersi ove volesse leggersi l'espressione utilizzata dalla Corte - e in specie l'inciso "*in relazione ad un presupposto economicamente rilevante*" - come un riferimento al principio della capacità contributiva, nel senso che le prestazioni tributarie

²⁰⁴ In tal senso: P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 1551.

²⁰⁵ P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 1551.

sarebbero tutte e solo quelle giustificate e correlate al dovere di concorso alle spese pubbliche, quale gravante sulla generalità dei consociati in ragione della loro stessa appartenenza alla collettività organizzata²⁰⁶. Senonché, in proposito non può non rilevarsi come un tale tipo di lettura si porrebbe in aperto contrasto con l'indirizzo dello stesso giudice delle leggi (riportato anche al paragrafo precedente), che ha sempre ancorato il principio della capacità contributiva alle sole imposte anziché alla generalità dei tributi²⁰⁷ e, ad un tempo, avendo costantemente escluso la riducibilità di questi ultimi ai soli prelievi impositivi²⁰⁸.

Tanto considerato, si ritiene che l'affermazione della Corte secondo la quale la natura tributaria discende dalla *“doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti, e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante”* se, da una parte, consente sicuramente di “far luce” nella delicata materia, sicuramente non è risolutiva di tutti i problemi che possono insorgere.

In altri termini, i criteri elaborati dalla Corte Costituzionale sicuramente offrono un buon punto di partenza per l'interprete (giudice, legislatore, operatore pratico), ma restano confinati sul piano di una definizione generalissima. In concreto, dunque, sarà necessario procedere

²⁰⁶ Tale affermazione rispecchia quanto sostenuto da vari Autori, tra cui FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 161 ss., in taluni casi risolvendo la categoria del tributo in quella delle imposte: DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., 7 ss.; GAFFURI, *L'eterogeneità della giurisdizione conferita alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, n. 21, 2006, 1685 ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Padova, 2005, 37 ss.

²⁰⁷ Corte Cost., sent. nn. 53/1963 e n. 23/1968.

²⁰⁸ Come osserva anche FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, n. 4, 2007, 1070 ss.; P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 1551, il quale afferma che, se si vuole evitare che la nozione di “tributo” finisca per diventare un contenitore dai contorni indefiniti, destinato ad accogliere o meno al proprio interno determinate prestazioni a seconda della maggior o minor sensibilità del singolo interprete in relazione all'uno o all'altro dei caratteri passibili di segnare le prestazioni di qualificazione dubbia (con il deprecabile effetto di fare del relativo vaglio un setaccio a maglie variabili, implicante un costante stato d'incertezza e dubbiosità), occorre allora che la relativa categoria sia enucleata alla stregua di criteri giuridicamente conformanti. In quest'ordine d'idee, allora e fermo restando il requisito della coattività, è anzitutto sul terreno del titolo giustificativo della prestazione che un tale risultato sarebbe raggiungibile.

anche ad una disamina puntuale delle specifiche caratteristiche dell'entrata presa in considerazione²⁰⁹.

I criteri in parola, in altri termini, rappresentano una condizione necessaria ma non sufficiente al fine di cogliere il *proprium* di un'entrata per poi qualificarla come tributaria o meno.

La Corte costituzionale, peraltro, mostra di essere consapevole di ciò: analizzando analiticamente le principali sentenze (come si vedrà più approfonditamente nel Capitolo V), emerge come i Giudici, ragionando caso per caso, applicano i criteri più volte evocati, ma, non si fermano qui. Per dedurre la natura tributaria o meno dell'entrata sottoposta alla loro attenzione, infatti, non prescindono dalla valutazione di ulteriori profili specifici dell'entrata.

3. I LIMITI “INTERNI” DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA: IL SISTEMA DEGLI ATTI IMPUGNABILI

Il sistema degli atti impugnabili è importante ai fini dello sviluppo del tema oggetto del presente lavoro, perché traccia il perimetro della giurisdizione tributaria, individuandone, precisamente, i cd. limiti funzionali, o interni²¹⁰.

Ai sensi, infatti, dell'art. 19 del d.lgs. 546/1992, il controllo da parte delle Commissioni tributarie sull'attività amministrativa tributaria, infatti, è ammesso solo quando tale attività si espliciti in determinati atti a rilevanza esterna, individuati dalla legge come autonomamente impugnabili e soltanto per lamentare “*vizi propri*” di tali atti (comma 3, prima parte); la disposizione

²⁰⁹ Sul punto si veda: E. MARELLO, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, cit., 3921 ss., il quale sottolinea come la definizione necessita di analitiche specificazioni, altrimenti si risolve in una petizione di principio (o nella ripetizione di ciò che è *thema probandum*).

²¹⁰ Sul tema si veda: S. FIORENTINO, *I nuovi limiti “interni” della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., 223 ss.

fa salva la possibilità di contestare anche profili di illegittimità di altri atti, non autonomamente impugnabili, che ne costituiscono il presupposto, unitamente all'atto impugnabile (comma 3, seconda parte)²¹¹.

Proprio l'enunciazione in base alla quale "*gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente*", rende palese l'intenzione del legislatore di dettare un elenco tendenzialmente tassativo di atti impugnabili.

Il previgente d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, all'art. 16, invece, prevedeva un elenco di atti impugnabili considerato dalla giurisprudenza meramente esemplificativo anche perchè mancava una simile formula di chiusura. Con il successivo d.p.r. 739/1981, l'elenco di cui all'art. 16 fu integrato e fu reso tassativo, escludendo l'autonoma impugnabilità di altri atti con una formula identica a quella presente oggi nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992²¹². Il sistema delineato nel 1981, dunque, non muta sostanzialmente nel 1992: l'attuale art. 19, infatti, allarga il novero degli atti autonomamente impugnabili (atti "nominati") e conferma la dicotomia tra atti impugnabili autonomamente ed atti impugnabili congiuntamente (atti "innominati", a tutela differita).

Quanto sancito nell'art. 19 per cui la Commissione tributaria può essere adita solo impugnando gli atti ivi previsti dal legislatore e soltanto per lamentare "vizi propri", ha un valore fondamentale per intendere il contenuto della tutela offerta al contribuente dal processo tributario.

Questa differisce dal modello del processo civile, in quanto la struttura impugnatoria non consente di ricondurre l'oggetto del giudizio all'accertamento dell'obbligazione tributaria, sulla base di una cognizione dei

²¹¹ Art. 19, comma 3, d.lgs. 546/1992: "*Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.*"

²¹² Il d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739, sanciva, infatti, che "*Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente*". Sul punto si veda: TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 10.

fatti rilevanti *ex lege*, a prescindere da quanto rappresentato nell'atto impugnato²¹³.

Si differenzia, inoltre, anche dal modello del processo amministrativo perché non è possibile reagire sempre contro un qualsiasi atto, ancorché lesivo di situazioni giuridiche soggettive riconducibili ad un soggetto passivo²¹⁴.

Il legislatore tributario, infatti, ha inteso individuare preventivamente gli atti che manifestano una compiuta pretesa fiscale e, di conseguenza, da considerare impugnabili, così da non lasciare alle parti o al giudice la scelta del momento di accesso al controllo giurisdizionale. Una siffatta libertà, infatti, rischierebbe di interferire disordinatamente sull'azione impositiva e sul sindacato giurisdizionale su di essa²¹⁵.

L'area rientrante nella cognizione giurisdizionale delle Commissioni tributarie, così delimitata anche attraverso l'individuazione degli atti impugnabili, comprende, dunque, l'attuazione dei singoli rapporti fino alla soglia dell'esecuzione forzata, (che si fa coincidere con il pignoramento)²¹⁶.

Tale assetto (il riferimento è ai rapporti con l'Autorità giudiziaria ordinaria) , non è stato alterato, si ritiene, dai recenti interventi legislativi²¹⁷

²¹³ F. BATISTONI FERRARA, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 1109 ss.

²¹⁴ Sul punto si veda SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di Consolo e Glendi, Padova, 2008, 212.

²¹⁵ GLENDI, *Processo tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, 6. In dottrina sono evidenziati anche profili differenti: FALSITTA, *Osservazioni del moderatore a margine degli interventi*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di Batistoni Ferrara, Torino, 2007, 76, sottolinea l'intenzione del legislatore di evitare il rischio di paralisi per eccesso di liti; TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 10 ss. pone in evidenza come le ragioni della limitazione siano di economia processuale e di concentrazione delle controversie riguardanti un unico rapporto d'imposta; RUSSO, *Manuale di diritto tributario - Il processo tributario*, cit., 103, sostiene che l'unica giustificazione della struttura impugnatoria di un processo rivolto, nell'ottica della teoria dichiarativa, all'accertamento del rapporto, sarebbe la limitazione delle occasioni di tutela ai casi in cui sussista un grado di incertezza del diritto particolarmente qualificato, sicché l'atto sarebbe l'aspetto esteriore e formale di una crisi di cooperazione tra Fisco e contribuente.

²¹⁶ In proposito si rinvia al parag. 1.1 di questo Capitolo. L'art. 2 del d.lgs. 546/1992 prevede, infatti, che *"restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602"*.

²¹⁷ D.l. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 26 *quinquies*.

che hanno aggiunto all'elenco degli atti impugnabili l'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo di beni mobili registrati (di cui agli artt. 77 e 86 del dpr n. 602/1973). Ciò perché questi atti, pur essendo successivi ad una cartella cui non sia seguito il pagamento entro 60 giorni, sono comunque anteriori al pignoramento²¹⁸.

Tanto sinteticamente premesso con riguardo ai limiti "interni" della giurisdizione tributaria, si rinvia ai due paragrafi successivi per l'esposizione, senza pretesa di esaustività, delle principali posizioni, della dottrina e della giurisprudenza, in merito all'interpretazione dell'art.19. Come è facile immaginare, non poche sono le discussioni e le perplessità che tale disposizione ha ingenerato.

Dopo tale sommaria analisi dell'art. 19, anche alla luce delle interpretazioni fornite dalla dottrina e dalla giurisprudenza, si proverà a trarre delle conclusioni, *de iure condito* e *de iure condendo*, sulla giurisdizione tributaria in generale, intesa quale sistema che si regge su due "pilastri" legislativi: l'art. 2 e l'art. 19 appunto del d.lgs. 546/1992. Sin da ora si sottolinea la difficile conciliabilità delle due disposizioni. Queste, infatti, se sicuramente erano tra di loro "complementari" quando ad un elenco tassativo di tributi (il vecchio art. 2) si affiancava un elenco tassativo di atti impugnabili (l'originario e peraltro attuale art. 19), altrettanto non può dirsi oggi, dato che al cambiamento radicale dell'art. 2 (si allude al nuovo criterio di riparto "per materia") non è seguito una modifica dell'art. 19, essendo questa disposizione rimasta ancorata ad un'elencazione tendenzialmente tassativa degli atti impugnabili.

3.1. SEGUE. GLI ORIENTAMENTI DELLA DOTTRINA E LA LETTURA SOSTANZIALISTICA DELL'ART. 19 DEL D. LGS. 546/1992

²¹⁸ BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, cit., 97.

Nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19, la dottrina ha ravvisato un profilo di tassatività²¹⁹, carattere, quest'ultimo, che è espressione della strutturazione del processo tributario, caratterizzato, da una tutela formalmente attivata dall'impugnazione di un atto ma che è sostanzialmente rivolto all'accertamento del rapporto tributario sottostante (secondo la nota formula impugnazione-merito, elaborata nell'ambito della c.d. teoria dichiarativa)²²⁰.

Ciononostante tale orientamento ammette un'interpretazione estensiva degli atti elencati, sostenendo che gli stessi debbano essere interpretati non in virtù del *nomen iuris*, bensì in base al loro "contenuto sostanziale". Una tale impostazione concettuale, dunque, non preclude in assoluto la possibilità di impugnare atti diversi da quelli espressamente elencati. Si ritiene, infatti, che la natura dell'elencazione in esame sia "tassativa" ma al tempo stesso "aperta": gli "atti tributari" non ricompresi nell'elenco sarebbero impugnabili se hanno scopo ed effetti riconducibili ad alcuno di quelli espressamente elencati, così valorizzando il concreto profilo funzionale degli stessi²²¹.

Tale orientamento, diretto ad interpretare in modo sostanzialistico ed estensivo l'elenco degli atti impugnabili dinanzi alla Commissione tributaria, ha trovato conferma nella successiva "generalizzazione" della giurisdizione

²¹⁹ In tal senso: TESAURO, voce *Processo Tributario*, in *Digesto disc. priv. sez. comm.*, XI, Torino, 1995, 345; BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 50 ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, 625; BASILAVECCHIA, *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili*, in *Giur. Trib.*, 1996, 229 ss.; MUSCARÀ, *Atti impugnabili tra vecchio contenzioso tributario e prospettive di riforma*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1506 ss. Sul tema: PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, 722; SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 184 ss.

²²⁰ Si sottolinea come, anche la dottrina orientata a privilegiare il carattere impugnatorio e di annullamento del processo tributario nell'ambito dell'impostazione concettuale c.d. "costitutiva", conferma (ed anzi esprime in forma più stringente e rigorosa) la natura tassativa dell'art. 19, ammettendo in forma limitata una interpretazione estensiva, ma negando fermamente quella analogica. Sul punto si veda: TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 11.

²²¹ Si veda PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 723; CANTILLO, *Aspetti problematici della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, 810; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 128. *Contra*: MUSCARÀ, *La sequenza degli atti impositivi tra vecchio e "nuovo" processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1508.

tributaria ad opera dell'intervento della citata legge del 2001, di modifica dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992.

In seguito a ciò la dottrina ha ribadito (in linea con quanto sostenuto già precedentemente) che l'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19, pur continuando ad avere natura tassativa, deve necessariamente essere interpretato in modo estensivo per esigenze di adeguamento ai "nuovi" tributi ora ricondotti nell'ambito della giurisdizione tributaria.

Interessante è la posizione di chi²²² ha autorevolmente sottolineato come, nell'interrogarsi sugli attuali confini della giurisdizione tributaria, è del tutto inconferente la questione del carattere tassativo o meno dell'elenco degli atti di cui all'art. 19, dato che ha senso parlare di tassatività dell'elenco sul solo versante della sua funzione di selezione delle occasioni di ricorribilità al giudice, ma non certo su quello della sua distinta (e pregiudiziale) funzione di novero di atti mirante all'identificazione di una particolare categoria di controversie.

L'Autore sottolinea, infatti, come due siano le funzioni da sempre assolute dall'art. 19: l'una (pregiudiziale) afferente all'individuazione dei confini della giurisdizione; l'altra (successiva e, pertanto, estranea al tema predetto) concernente il diverso profilo dell'accessibilità alla tutela del giudice tributario (e quindi della proponibilità del ricorso) a fronte di controversie rientranti nei suddetti confini. E mentre rispetto alla seconda di esse può ben porsi un problema di tassatività dell'elenco degli atti impugnabili (e, quindi, anche di ammissibilità di un'interpretazione estensiva ovvero analogica dello stesso)²²³, è viceversa senz'altro escluso che possa

²²² P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 1551 ss.

²²³ Sul punto l'Autore rinvia a TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *Giur. trib.*, n. 6, 2008, 511; COCIANI, *Gli atti impugnabili e la crisi di cooperazione tra fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 21; BASILAVECCHIA, *La giurisdizione sulla sospensione della cartella di pagamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 1038; RUSSO, *Manuale di diritto tributario - Il processo tributario*, cit., 101 ss.; ID., *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, cit., 637 ss. Per la persistente tassatività dell'elenco degli atti impugnabili, TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 11 ss.; GLENDI, *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. trib.*, n. 26, 2009, 2083 ss.

farsi altrettanto con riferimento alla prima, a ciò opponendosi insuperabili (quanto ovvie) ragioni d'incompatibilità logica²²⁴.

Al di là di ciò, volendo svolgere delle primissime considerazioni che poi si arricchiranno e meglio definiranno nei due paragrafi successivi, si evidenzia come, si ritiene, i problemi interpretativi si siano acuiti in virtù del fatto che, a fronte delle modifiche legislative che hanno riguardato l'art. 2, il sistema delineato dall'art. 19 è rimasto, invece, immutato.

Ferma, dunque, la struttura normativa dell'art. 19 e, quindi, la sua "tendenziale" tassatività, si impone la necessità di una interpretazione dello stesso alla luce del rinnovato art. 2 del d.lgs. 546/1992, ma anche e soprattutto di una lettura costituzionalmente compatibile (il riferimento è *in primis* al diritto di difesa *ex art. 24 Cost.*).

Pertanto, *de iure condito*, in virtù dell'elenco presente nell'art. 19, si avranno atti impugnabili di per sé; atti non nominati e, quindi, non impugnabili immediatamente, per i quali ultimi è possibile una tutela differita contro gli atti successivi, rispetto ai quali l'atto non impugnabile ha valore di atto presupposto o di atto pregiudiziale.

Oltre a ciò, per evitare eventuali vuoti di tutela, è assolutamente condivisibile un'interpretazione estensiva dell'art. 19, laddove, a prescindere dalla precisa corrispondenza della denominazione, sia ravvisabile in un certo atto la "sostanza" di ciascuno dei tipi ivi elencati ("avviso di accertamento", "avviso di liquidazione", "provvedimento che irroga le sanzioni" "atti relativi alle operazioni catastali", "rifiuto espresso o tacito della restituzione", "diniego o revoca di agevolazioni"), in quanto il provvedimento costituisca espressione compiuta delle funzioni di tali atti.

Si condivide, dunque, la possibilità di estendere la classe degli atti impugnabili autonomamente, nei casi in cui la tutela differita non sia possibile, attraverso l'interpretazione estensivo-funzionale.

²²⁴ Cfr. P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 1551 ss.

In realtà, però, come si vedrà, tali possibilità (atti impugnabili, atti impugnabili in via differita, atti impugnabili in virtù di interpretazione estensivo-funzionale) non sono sufficienti ad evitare ogni possibile “vuoto di tutela”; la questione, cioè, resta problematica per tutta una serie di atti non riconducibili all’art. 19 nemmeno attraverso l’interpretazione estensiva, con la conseguente possibilità di gravi violazioni dell’art. 24 Cost.

Nell’attesa di un intervento legislativo di modifica dell’art. 19 (peraltro da più parti auspicato), tali ipotesi, come si vedrà, non possono comunque rimanere prive di una tutela in sede tributaria.

3.2. SEGUE. L’INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE E LA TEORIA DELL’IMPUGNAZIONE “FACOLTATIVA”

La giurisprudenza di legittimità è favorevole ad un’interpretazione estensiva dell’art. 19 del d.lgs. 546/1992, fondamentalmente facendo leva sull’esigenza di non pregiudicare il diritto di difesa di cui all’art. 24 della Cost.²²⁵. Muovendo, infatti, dall’idea che l’estensione della cognizione delle Commissioni tributarie a *“tutte le controversie aventi ad oggetto tributi”*, avrebbe *“necessariamente comportato una modifica dell’art. 19”*, consentendo di ricorrere al Giudice tributario *“ogniquale volta l’Amministrazione finanziaria 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*

²²⁵ Il panorama giurisprudenziale in materia di atti impugnabili è amplissimo. Limitandoci ad una sintetica rassegna di alcuni degli interventi più significativi e recenti della giurisprudenza, possono segnalarsi: in materia di “avvisi bonari di pagamento”, Cass., sentt. nn. 1791/05, 7708/05, 16293/07, nonché Cass., sent. 8 ottobre 2007, n. 21045 (nella quale ultima si è elaborata la novella categoria dei cosiddetti atti facoltativamente impugnabili su cui torneremo alla fine di questo paragrafo); in tema di “fatture commerciali” pertinenti al pagamento della Tia, Cass. sent. n. 17526/07; circa la cosiddetta “ingiunzione di pagamento”, Cass., ord. n. 10958/05; in materia di “preavviso di fermo”, Cass., sent. 14831/08 e ord. n. 10672/09.

*ritenga di contestare*²²⁶, si è affermato che ciò imporrebbe di intendere l'elenco degli atti impugnabili in modo da evitare *“lacune di tutela giurisdizionale”*, contrarie agli artt. 24 e 113 Cost.²²⁷. L'elenco, di conseguenza, sarebbe non tassativo, o almeno da interpretare con *“considerevole ampiezza”*.

In tale paragrafo si intende soffermare l'attenzione solo sulle implicazioni generali di alcuni fra i più recenti pronunciamenti della giurisprudenza, prescindendo dalle specifiche questioni che ne formano oggetto. In tale ottica, non si può tralasciare di evidenziare come, la Cassazione, proprio sulla base del ragionamento testè riportato, giunga ad affermare l'impugnabilità anche delle fatture con le quali viene richiesta la Tariffa di igiene ambientale. Tale arresto, che si fonda sul previo riconoscimento della natura tributaria della tariffa, va considerato, si ritiene, una forzatura del sistema: la natura privatistica di tali atti, infatti, dovrebbe collocarli tra gli atti non autonomamente impugnabili. Al contrario, la giurisprudenza più recente afferma che, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria *“ormai definita”*, *“ancorchè tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione avviso di liquidazione o avviso di pagamento”*²²⁸.

²²⁶ Cass., SS.UU., sent. 10 agosto 2005, n. 16776, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 29 ss.

²²⁷ Cass., SS. UU., n. 7388/2007, in *bancadati Big*, Ipsa.

²²⁸ Cfr. Corte di Cass., sent. 3 novembre 2010, n. 22377, ove si aggiunge che: *“Nel caso, e' incontroverso che la richiesta di pagamento e' stata avanzata con l'emissione di Fattura, portante il carico fiscale per sorte ed accessori ed il periodo di riferimento e, quindi, che trattavasi di pretesa ben definita nel quantum, ancorche' non adeguatamente esplicitata nel procedimento di determinazione, formalizzata, peraltro, con l'espressa previsione della irrogazione di una sanzione (30%), per il caso di mancato pagamento. L'atto, dunque, non poteva, in alcun modo, essere considerato un avviso bonario, come tale improduttivo di effetti pregiudizievoli [...]”*. Sul tema si veda anche Cass., sent. n. 12194/2008; n. 17526/2007, sempre in tema di fattura emessa per il pagamento della Tia, in *Giur. trib.*, 2008, 55, con note di BUSICO, *Natura tributaria e tempi di impugnazione degli atti esattivi della tariffa di igiene ambientale* e di LUPI, *La fattura Tia come atto*

Sempre nella segnalata ottica di una ricognizione generale che, quindi, prescindendo dalla peculiarità dei singoli atti di volta in volta presi in considerazione, si rileva come anche in tema di impugnazione del diniego di autotutela²²⁹ la sentenza n. 16776/2005 delle SS.UU. della Corte di Cassazione, nell'affermare la giurisdizione delle Commissioni tributarie, sottolinea come ogni controversia in cui è direttamente coinvolto un rapporto tributario rientra nella giurisdizione tributaria (nell'ottica di una giurisdizione tributaria generale) e, quindi, deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di rivolgersi al giudice tributario “ogni qual volta che l'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”. Tale sentenza, in particolare, è stata oggetto di diverse critiche. Si è sostenuto che con essa si sarebbe sancito il definitivo superamento di ogni profilo di tassatività dell'art. 19, giungendo, di fatto, al consolidamento di una giurisdizione tributaria generale ed “esclusiva”, aperta (potenzialmente) anche alla tutela avverso atti tributari espressivi di un potere discrezionale (es. diniego di sospensione o rateizzazione)²³⁰.

Un successivo intervento delle Sezioni Unite della Suprema Corte²³¹ sullo stesso tema (l'impugnativa di un diniego di autotutela), si rivela in linea

impositivo; SS. UU., n. 16293/2007, in *Giur. trib.*, 2008, 317, con nota di TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*; Cass., SS.UU., n. 16428/2007, in *Corr. trib.*, 2007, 3687, con nota di COPPA, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*; Cass., sez. trib., n. 21045/2007, in *Giur. trib.*, 2008, 507, con nota di TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*; SEPE, *I nuovi approdi della giurisdizione tributaria e ancora sull'impugnabilità degli atti atipici e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione*, in *Fisco*, 2007, 3624 ss.

²²⁹ Cass., SS.UU., n. 16776/2005 cit. e n. 7388, del 27 marzo 2007, in *bancadati Big, Ipsoa*; per approfondimenti sulle implicazioni generali connesse alle affermazioni contenute in tali sentenze, si veda: S. FIORENTINO, *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di cassazione*, in *Giust. trib.*, 2008, 223 ss; MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, II, 33 ss.

²³⁰ MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, cit., 33 ss.

²³¹ Corte Cass., SS.UU., sent. n. 7388/2007, cit.

e per alcuni aspetti appare chiarificatorio della precedente pronuncia del 2005²³².

La Corte dichiara espressamente di aderire alle statuizioni precedentemente espresse (sent. n. 16776/2005) e, in modo sicuramente più esplicito di quanto ricavabile dalla precedente pronuncia, afferma che tutti gli atti “*in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devoluti al giudice tributario*”. Come è stato autorevolmente evidenziato²³³, a differenza di quanto sembrava discendere dalla sentenza n. 16776/2005, la esclusività della giurisdizione tributaria non è circoscritta ai soli atti che incidono “*direttamente sulle modalità di regolazione del rapporto tributario*”, ma sugli atti “*comunque incidenti sul rapporto tributario*” (sent. n. 7388/2007). L’Autore evidenzia come i giudici non procedono attraverso un’assimilazione funzionale del diniego di autotutela ad alcuno degli atti nominati nell’elenco, ma ribadiscono semplicemente che escludere l’impugnativa del diniego di autotutela dal novero delle domande azionabili ex art. 19, comporterebbe una lacuna giurisdizionale. In altre parole, dall’orientamento della Suprema Corte deriva in modo inequivocabile che, se atti “tributari” lesivi non risultano impugnabili nel processo tributario in quanto non riconducibili in alcun modo all’interno dell’art. 19, sussiste una illegittima violazione del diritto di difesa costituzionalmente garantito²³⁴.

La Corte, dunque, spinge decisamente verso un’interpretazione molto flessibile ed ampia dell’art. 19, orientata a rendere “adeguata” (in primo luogo

²³² Per approfondimenti si rinvia a: S. FIORENTINO, *I nuovi limiti “interni” della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., 221 ss.

²³³ Così, S. FIORENTINO, *I nuovi limiti “interni” della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., 221 ss.

²³⁴ Tornando a pronunciarsi sulla controversa questione relativa alla riconducibilità del rifiuto di autotutela tra gli atti autonomamente impugnabili davanti ai giudici tributari ex art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992, la Corte di cassazione ha recentemente sostenuto che avverso l’atto con il quale l’Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria dell’attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (Cass., Sez. trib., 12 maggio 2010, n. 11457, in *Banca Dati Big*, Ipsoa, e in C.T. n. 26, 2010, 2131, con nota di C. GLENDI).

sul piano costituzionale) la norma in un mutato contesto processuale, che si caratterizza oggi per la natura generale e (soprattutto) esclusiva della giurisdizione²³⁵.

Va segnalato, inoltre un ulteriore recentissimo sviluppo della giurisprudenza²³⁶, che, ispirandosi ad alcune minoritarie posizioni dottrinarie, si è spinta a distinguere tra gli atti tipici, i quali andrebbero individuati tramite una rigorosa interpretazione dell'art. 19 perché suscettibili di diventare definitivi se non impugnati e gli atti non espressamente indicati, impugnabili se idonei a portare “*a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria*”, ma la cui mancata impugnazione non provocherebbe “*la non impugnabilità (cristallizzazione) di quella pretesa che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art. 19*”. Ciò perché, come si è precisato, il ricorso avverso l'atto atipico non costituisce un onere, ma una mera facoltà, in quanto l'allargata tutela non deve tradursi in un danno per il contribuente.

Una siffatta impugnazione “facoltativa” ci pare realizzi uno “strappo” al modo in cui il sistema processuale tributario è congegnato: il sistema è strutturato come tendenzialmente chiuso, chiaramente orientato nel senso di concentrare la tutela sugli atti finali, espressivi di una pretesa compiuta e giuridicamente efficace, mentre tale connotazione non può riconoscersi ad atti che anticipano solo i contenuti, ma non gli effetti di atti autonomamente impugnabili²³⁷.

²³⁵ Sempre in tema di diniego di autotutela, si segnala un recentissimo intervento: Cass., SS.UU., 23 aprile 2009, n. 9669 in *Giur. trib.*, n. 7, 2009, 585 ss. Inoltre, oltre alle sentenze già citate nel testo, si veda: Cass., SS.UU., sent. 6 febbraio 2009, n. 2870, in *Giur. trib.*, n. 6, 2009, 501; Cass., SS.UU., sent. 16 febbraio 2009 n. 3698, in *Boll. trib.*, n. 7, 2009, 547. Per approfondimenti sul tema della giurisdizione in materia di diniego d autotutela si veda: P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 1551 ss.; sul punto anche: GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *Giur. trib.*, n. 6, 2009, n. 473.

²³⁶ Cass., n. 21045/2007, cit.

²³⁷ Per queste considerazioni ed ulteriori approfondimenti in proposito: G. TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 01, 21.

Inoltre, laddove si riconosce al contribuente una “possibilità di ricorrere” anche prima che la pretesa tributaria si esprima attraverso un atto autoritativo, si viola la logica del processo tributario, in base alla quale le occasioni di tutela non sono rimesse alla valutazione del giudice o delle parti, ma sono ancorate alla predeterminazione, legislativa, degli atti considerati “specificamente” lesivi della situazione soggettiva del contribuente e, come tali, impugnabili in via immediata ed autonoma²³⁸.

²³⁸ Interessante è anche il caso dell’impugnabilità degli “interpelli cd. necessari o disapplicativi”. In proposito è noto come la peculiarità di questi interpelli sia data dalla circostanza che la risposta (positiva) dell’Amministrazione alla richiesta del contribuente è configurata dalla legge quale condizione per l’applicazione di particolari regimi impositivi, nel senso che - ad esempio per disapplicare la disciplina delle CFC, ovvero per includere una determinata società estera nel perimetro di consolidamento - la legge richiede che si realizzi una fattispecie includente, fra i propri elementi costitutivi, uno specifico atto dell’Agenzia delle entrate, il quale verifichi l’esistenza di determinate condizioni. In tale ordine d’idee, non v’è difficoltà, nel ritenere che delle controversie relative agli atti di diniego eventualmente opposti dall’Agenzia non possa che essere chiamato a conoscere il giudice tributario, così come affermano i Tar e anche il Consiglio di Stato (cfr. dec. 26 gennaio 2009, n. 414, in *Corr. trib.*, n. 21, 2009, 1692 ss.). Altro e connesso problema è quello dell’impugnabilità immediata ovvero solo differita degli atti di diniego opposti dall’Amministrazione ai predetti interpelli, sul punto potendosi registrare opinioni diversificate, giacché se la prassi (cfr. circ. 3 marzo 2009, n. 7/E) e parte della dottrina (cfr. PISTOLESI, *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all’interpello*, cit., 1866 ss.; TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 15; DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008, 171), propendono per la tesi secondo cui occorrerebbe in ogni caso attendere l’avviso di accertamento, altra parte della dottrina ritiene viceversa che in tali ipotesi sarebbe già ravvisabile in capo al contribuente un interesse sufficientemente forte da risultare meritevole di tutela immediata (così FRANSONI, *L’Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità degli interpelli*, in *Corr. trib.*, n. 14, 2009, 1131; ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1003). La giurisprudenza ad oggi intervenuta sul tema riproduce in pieno il suaccennato dissidio: così, se si segnalano pronunciamenti nei quali l’impugnabilità immediata dei dinieghi in parola viene esclusa sul rilievo che essi non rientrerebbero nel novero degli atti enucleati dall’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 (cfr., nel primo senso, C.t.p. Milano, sent. 108/VII/08, secondo la quale “i dinieghi di autorizzazione - trattandosi di provvedimenti, non compresi tra gli atti autonomamente impugnabili - possono essere impugnati solo in via differita” e “tra questi dinieghi viene compreso il diniego reso in risposta all’interpello cd. disapplicativo [...] al fine di ottenere un provvedimento che autorizzi la disapplicazione di norme antielusive”; nonché C.t.p. Torino, sent. n. 45/IV/08, secondo cui il diniego d’interpello integrerebbe “un [...] parere” dell’Agenzia “il quale dispiega un ruolo meramente prodromico rispetto a un potenziale avviso d’accertamento, avverso il quale il contribuente ha ancora la possibilità di dimostrare con ulteriore documentazione e argomentazioni la sussistenza delle condizioni richieste dalla legge per la disapplicazione”), altre sentenze accolgono soluzioni opposte, assimilando i dinieghi medesimi agli atti che negano la spettanza delle agevolazioni fiscali (C.t.p. Lecce, sent. n. 479/II/2008).

In altre parole, si ritiene che seguendo quanto affermato dalla recente giurisprudenza in commento, si amplierebbe l'art. 19 ben oltre ciò che è strettamente necessario per garantire la compatibilità con l'art. 24 e 113 della Costituzione²³⁹ e si travolgerebbe la *ratio*, tutt'ora vigente, della medesima disposizione. In tal modo si costituirebbero vie di accesso al giudizio diverse da quelle previste dalla legge²⁴⁰.

4. PRIME CONCLUSIONI *DE IURE CONDITO* E *DE IURE CONDENDO* SULLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA IN GENERALE

L'interpretazione particolarmente ampia che la giurisprudenza ha fornito del sistema degli atti impugnabili, rischia di compromettere²⁴¹ la coerenza del disegno teorico sulla cui base è edificato il sistema del processo tributario. Ciò che si intende dire è che il riconoscimento della impugnabilità di atti che, per funzione ed effetti non hanno natura provvedimentale, presupporrebbe una radicale trasformazione del tipo di azione e di tutela esperibili nel giudizio tributario, il quale verrebbe così a configurarsi come di accertamento positivo o negativo della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria. La critica è rivolta in modo particolare alla tesi dell'“*impugnazione facoltativa*” degli atti atipici, emersa nella più recente giurisprudenza della Suprema Corte, laddove si è precisato che il ricorso

²³⁹ Così, S. FIORENTINO, *I nuovi limiti “interni” della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., 221 ss.

²⁴⁰ Per critiche all'impugnazione facoltativa si veda: SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, cit., 216; FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. trib.*, 2008, I, 1112; TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., 326; GLENDI, *Atti recettizi, predeterminazione normativa, degli atti impugnabili, e improponibilità di impugnazioni facoltative nel processo tributario*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, 28; in senso favorevole: INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario*, in *Riv. Dir. trib.*, 2008, I, 1075; LUPI, SANDRO, *Impugnazione facoltativa: un caso marginale per riflessioni strutturali*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, 33.

²⁴¹ Come acutamente è stato osservato: TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 2007, 9.

avverso l'atto atipico non costituisce un onere, ma una mera facoltà, in quanto l'allargata tutela non deve tradursi in un danno per il contribuente.

La posizione assunta dalla giurisprudenza da una parte rende evidente la volontà di evitare un *vulnus* di tutela; dall'altra manifesta la difficile conciliabilità tra la tendenziale tassatività dell'art. 19 e il nuovo art. 2 (ed in tal contesto svolge un ruolo che provocatoriamente potremmo definire di "supplenza" rispetto ad un intervento legislativo). Si è già avuto modo di evidenziare, infatti, come a fronte delle modifiche che hanno riguardato l'art. 2 e che hanno comportato un sostanziale ampliamento della giurisdizione tributaria, l'art. 19 sia rimasto pressochè immutato.

Allo stato attuale, però, essendo queste le coordinate legislative attraverso le quali intendere la giurisdizione tributaria e nella consapevolezza della connessa problematicità applicativa²⁴², si vogliono comunque individuare dei "punti fermi" che possano essere in qualche modo di ausilio all'interprete.

Innanzitutto, nell'attività di interpretazione dell'art. 19, estensiva che sia, non si può prescindere da quelli che sono i profili caratterizzanti ed imprescindibili per qualificare un atto tributario come impugnabile, e cioè:

²⁴² Si pensi al contrasto verificatosi, in materia di giurisdizione sulle controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, all'interno della giurisprudenza delle Sezioni Unite tra Cass., SS.UU., sent. 26 giugno 2009, n. 15047 (nel senso della giurisdizione del giudice tributario) e Cass., SS.UU., sent. 26 giugno 2009, n. 15031 (a favore della giurisdizione del giudice ordinario), contrasto che efficacemente BRIGHENTI, *Le controversie tra sostituto e sostituito: al giudice tributario; anzi no, al giudice ordinario*, in *Boll. trib.*, n. 18, 2009, 1384, descrive osservando: "Due sentenze; stesso organo: Sezioni Unite della Corte di Cassazione; stessa questione: l'individuazione del giudice competente a conoscere delle liti tra sostituto d'imposta e sostituito; stesso giorno: 26 giugno 2009; stesso presidente [...]; collegio a sezioni unite ma composto da consiglieri diversi; risultato: opposto". Invero, tralasciando ogni considerazione sul merito della questione formante oggetto delle pronunce in parola, è significativo cogliere il diverso approccio dei due pronunciamenti. Nel primo, infatti, si statuisce la giurisdizione delle commissioni evocando la natura "esclusiva" di essa in materia di tributi, nel secondo la si esclude sul rilievo che "si evince chiaramente dal sistema delle disposizioni legislative che definiscono i limiti della giurisdizione del giudice tributario" come quest'ultima si definisca "non soltanto in base all'oggetto (art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ...) ma anche in base: a) alla tipologia dei soggetti..." e "b) alla esistenza o inesistenza di un atto che sia espressione della potestà impositiva". Sull'argomento si veda GLENDI, *Sui giudici delle liti in tema di sostituzione tributaria spicca la discordie nomofilassi delle Sezioni Unite*, in *Corr. trib.*, n. 9, 2009, 749 ss.

l'incidenza su di un rapporto tributario, la provenienza dell'atto dall'Amministrazione finanziaria; la "lesività" dell'atto stesso²⁴³.

Laddove nel caso di specie sussistano tali requisiti, bisogna poi, per inferirne la impugnabilità, verificare che: o l'atto è espressamente contemplato tra quelli impugnabili (ed in tal caso non si pone nessun ostacolo alla sua impugnabilità), o non lo è ed in tal caso, bisognerà, prioritariamente, vedere se è esperibile la via dell'impugnabilità in via differita e, in caso negativo, procedere ad un'interpretazione estensivo-funzionale dell'elenco di cui all'art. 19. In altre parole, non si possono qualificare come impugnabili atti che non sono espressione di una pretesa compiuta e giuridicamente efficace: tali atti saranno giustiziabili solo in sede di impugnazione differita. Laddove, poi, ciò non è possibile si condivide la possibilità di procedere ad un'interpretazione estensiva dell'art. 19, ma a patto che sia circoscritta ai soli casi in cui, a prescindere dalla precisa corrispondenza della denominazione, sia ravvisabile in un certo atto la "sostanza" di ciascuno dei tipi ivi indicati come "avviso di accertamento", "avviso di liquidazione", "provvedimento che irroga le sanzioni", "atti relativi alle operazioni catastali", "rifiuto espresso o tacito della restituzione", "diniego o revoca di agevolazioni", in quanto cioè il provvedimento che si vuole impugnare costituisca espressione compiuta delle funzioni rispettivamente corrispondenti a tali atti²⁴⁴.

²⁴³ S. FIORENTINO, *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., 221 ss., ove si sottolinea anche come continui ad essere tendenzialmente esclusa l'autonoma impugnabilità degli atti istruttori, sempreché gli eventuali profili di offensività degli stessi, nei limiti dell'incidenza su rapporti tributari, si ritengano interamente risolvibili (come normalmente è) attraverso la tutela tributaria differita. In caso contrario il profilo della autonoma impugnabilità rimane problematicamente aperto. Va invece sicuramente esclusa la tutela tributaria avverso i pareri resi dall'Amministrazione in occasione di interpello; la non impugnabilità è stata sostenuta sia assimilando la risposta ad una mera attività di interpretazione preventiva rispetto al verificarsi della fattispecie, come tale riconducibile ad un'azione di mero accertamento, sia facendo leva, come si ritiene preferibile, sull'assenza di "lesività" dello specifico atto amministrativo. A diverse conclusioni è possibile, invece, pervenire per altre ipotesi di interpello che non hanno natura di mero "parere" ma sono idonei ad incidere sul rapporto tributario in modo "lesivo", definiti anche quali atti di tipo "autorizzatorio" (es. interpello previsto per il regime cfc - art. 167, comma 5, del Tuir; interpello per l'accesso al consolidato mondiale - art. 132, commi 3 e 4 del medesimo decreto...).

²⁴⁴ In tal senso: SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, cit., 225.

Da una tale ricostruzione deriva che risultano residualmente esclusi dalla sfera di cognizione delle Commissioni tributarie, quegli atti che non soltanto non possiedono le caratteristiche di cui sopra, ma che non sono nemmeno in qualche modo riconducibili (con un'operazione ermeneutica estensivo-funzionale) alle categorie delle aree delimitate dall'art. 19 (accertamento, liquidazione, sanzioni, rimborso, tutela cautelare e riscossione).

Non sembra possibile, si ritiene, potersi spingere oltre una mera interpretazione estensivo-funzionale dell'art. 19, perché altrimenti si giungerebbe al tramonto del principio di tipicità degli atti impugnabili. E ciò non è possibile perché significherebbe procedere senza tener in alcuna considerazione l'art. 19, ponendosi fuori dai "binari" legislativi e, di conseguenza, ciò significherebbe introdurre un nuovo modello di processo ed un nuovo tipo di giurisdizione.

Da tal ragionamento deriva, si è consapevoli, la possibilità che alcuni atti non espressamente impugnabili, pur incidendo sulla materia tributaria così come delineata dall'art. 2, non possano godere di una tutela differita (si pensi alla Tia ed al caso di affidamento del servizio ad un gestore industriale, art. 113, D.Lgs. n. 267/2000, ipotesi nella quale non sempre all'emissione della fattura Tia segue l'emanazione di atti di ingiunzione o di iscrizione a ruolo impugnabili)²⁴⁵ oppure non possano ricondursi, nemmeno attraverso l'interpretazione estensiva nell'accezione specificata, all'art. 19, rimanendo, in tali casi, di conseguenza esclusa una tutela tributaria²⁴⁶.

Per tali (non espressamente impugnabili, per i quali non è possibile né la tutela differita né una loro interpretazione estensivo-funzionale), si ritiene che se possiedono i requisiti di cui sopra (cioè incidano su un rapporto

²⁴⁵ RAGUCCI, *La giurisdizione tributaria in materia di canoni, tariffe, imposte e diritti locali, alla luce del riformato art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Fin. Loc.*, 2007, 1.

²⁴⁶ La tesi è, si è consapevoli, in dissonanza con la più recente giurisprudenza della Cassazione, la quale, come si è rilevato, sembra incline a riconoscere la competenza del giudice speciale su tutte le controversie, anche solo potenziali, incidenti sul rapporto d'imposta, indipendentemente dalla specie di atto impugnato.

tributario, provengono dall'Amministrazione finanziaria, sono "lesivo"), deve comunque ammettersi l'impugnabilità nel processo tributario, pena un grave *vulnus* dei principi sanciti in Costituzione.

Nella diversa ipotesi di atti per i quali, invece, vi è la possibilità di una tutela differita, ma che già *ex se, medio tempore*, (prima, cioè, che venga emesso l'atto insieme al quale potranno essere impugnati) possono produrre dei danni nella sfera soggettiva del contribuente, si ritiene che una possibilità possa essere quella di ammettere un risarcimento del danno per comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria.

In una visione prospettica si auspica, in linea con la dottrina prevalente²⁴⁷, un intervento legislativo sull'art. 19, rimeditando eventualmente le categorie degli atti impugnabili nel processo tributario.

Non sembra, dunque, azzardato l'auspicio che, dal confronto dialettico tra dottrina, giurisprudenza di legittimità e Corte costituzionale, i confini della giurisdizione tributaria possano finalmente trovare una più sicura e condivisa linea di demarcazione.

Un tale intervento legislativo si rileva tanto più necessario, si ritiene, se si considera che l'avvento del federalismo fiscale²⁴⁸ potrebbe complicare ancora di più la questione, in virtù del moltiplicarsi degli atti a fronte dei quali potrebbero avvertirsi esigenze di tutela.

²⁴⁷ PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione tributaria*, in *Giur. imp.*, 2002, 1475; RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, 420; S. FIORENTINO, *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., 221 ss.

²⁴⁸ Per approfondimenti sul tema degli atti impugnabili e l'avvento del federalismo fiscale, si rinvia al capitolo IV, paragrafo n. 4.

SEZIONE II.

QUESTIONI PROBLEMATICHE DI GIURISDIZIONE CONNESSE ALL'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE

CAPITOLO IV

L'ESTENSIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA E LE PRESTAZIONI PATRIMONIALI LOCALI

1. Premessa. Evoluzione e prospettive di attuazione del federalismo fiscale - 1.1. L'autonomia tributaria delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale - 1.2. Le competenze degli Enti locali in materia tributaria - 2. La giurisdizione tributaria in relazione alle entrate regionali e locali - 3. Tendenza alla "defiscalizzazione" della finanza locale e profili di giurisdizione - 4. Il sistema degli atti impugnabili e le entrate locali

1. PREMESSA. EVOLUZIONE E PROSPETTIVE DI ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE

E' noto come il "federalismo fiscale" sia fenomeno non circoscritto esclusivamente alla sfera dell'autonomia tributaria di Regioni ed Enti locali, coinvolgendo anche il potere di decentramento delle risorse o entrate finanziarie (di cui sono solo una parte quelle tributarie) e della spesa pubblica, strettamente collegato alla ripartizione delle competenze e delle funzioni tra i diversi livelli di governo²⁴⁹. L'aggettivo "fiscale" che si aggiunge al termine

²⁴⁹ Come è stato, infatti, autorevolmente evidenziato, l'autonomia finanziaria si compone dell'autonomia di entrata e di spesa, e l'autonomia tributaria ne è una estrinsecazione. Questa esprime la capacità dell'ente *sub* statale di emanare norme giuridiche tributarie, disponendo di un potere originario, sebbene variamente subordinato al potere statale. L'autonomia tributaria si distingue dall'autonomia impositiva, che consiste nel potere-dovere dell'amministrazione locale di compiere atti volti alla realizzazione della pretesa fiscale. Per una compiuta teorizzazione: MICHELI, *Autonomia e finanza degli enti locali*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1967, I, 523 ss.; ID. *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, *ibid.*, II, 264 ss. Per una panoramica sulle problematiche connesse al fenomeno del "federalismo fiscale", si veda: R. PERRONE CAPANO, *La rinuncia a riformare il sistema tributario, sottovalutandone la crisi, per accelerare l'avvio del federalismo fiscale ha*

“federalismo”, risulta pertanto riduttivo o insufficiente in quanto non esprime al meglio anche l’area amministrativa, economica e finanziaria che caratterizza la vera autonomia locale.

Caratteristica essenziale del federalismo fiscale di tipo cooperativo o solidale è il non prescindere dalla legge statale cui spetta un ruolo fondamentale di coordinamento dell’autonomia tributaria regionale e locale e in materia di perequazione finanziaria²⁵⁰.

Nel tentativo di tracciare il quadro legislativo di riferimento in tema di federalismo fiscale, elemento imprescindibile è rappresentato dalla riforma del Titolo V Cost., laddove si sono previsti, fondamentalmente, due sistemi tributari principali (quello statale e quello regionale) ed uno secondario (quello locale)²⁵¹; inoltre, si sono previste compartecipazioni ai tributi erariali, riferibili al territorio, l’istituzione di un fondo perequativo per territori con minore capacità fiscale e risorse aggiuntive da destinare ai bisogni collettivi straordinari²⁵².

L’art. 119 Cost. (così come risultante dalla legge di riforma costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3), in proposito prevede l’autonomia di entrata e di spesa di Regioni ed enti locali (autonomia finanziaria) e il potere di tali enti di “*stabilire e applicare tributi ed entrate propri*” (autonomia tributaria ed impositiva)²⁵³.

amplificato gli effetti della recessione e ora condiziona la ripresa frenandola, in *Innovazione e diritto online*, n. 6, 2010.

²⁵⁰ Per approfondimenti sul tema dell’autonomia tributaria, con particolare riguardo agli Enti locali, si rinvia a F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in *Il nuovo sistema fiscale degli Enti locali*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2010, 3-4.

²⁵¹ Nei paragrafi successivi si analizzerà la profonda differenza esistente tra l’autonomia tributaria delle Regioni e quella degli Enti locali, legata soprattutto alla riserva di legge di cui all’art. 23 della Cost. Sul punto si veda, *ex multis*: GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119*, in *Rass. Trib.*, 2002; TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, 23.

²⁵² PERRONE CAPANO R., *Prime riflessioni su autonomia finanziaria e riforma del titolo V della Costituzione*, in *Rivista del Dipartimento di Scienze dello Stato, Università degli Studi di Napoli -Federico II-*, 2002, n. 1, 2 ss.

²⁵³ Art. 119, comma 1: “*I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa*”; comma 2: “*I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della*

In un primo momento (prima cioè di un intervento legislativo statale di attuazione di tale disciplina costituzionale), nell'inerzia del legislatore, la Corte costituzionale è stata "costretta" a svolgere un'intensa attività di "supplenza" nell'individuazione dei criteri per la ripartizione del prelievo tributario tra Stato ed enti territoriali²⁵⁴.

I principi fondamentali statuiti *medio tempore* (cioè tra la riforma del Titolo V della Cost. e prima dell'intervento statale di attuazione della stessa) dalla Corte costituzionale, sono così sintetizzabili: i tributi il cui gettito spetta alle Regioni, ma che sono stati istituiti e disciplinati dalla legge dello Stato, devono considerarsi a tutti gli effetti "statali"²⁵⁵; nella fase transitoria e, quindi, nell'attesa di una legislazione statale di coordinamento, le Regioni non possono istituire nuovi tributi; si riconosce, inoltre, che anche a regime, sarà pur sempre lo Stato ad individuare gli spazi e i limiti entro i quali l'autonomia tributaria regionale può esplicarsi²⁵⁶.

finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio". Per la distinzione tra autonomia finanziaria ed autonomia tributaria e tra quest'ultima nozione e quella di autonomia impositiva, si rinvia alla nota n. 263.

²⁵⁴ In proposito si vedano le osservazioni di F. GALLO, *Capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 220, il quale rileva che in assenza e in attesa dei principi fondamentali del coordinamento fissati dal legislatore statale, la Corte costituzionale ha privilegiato per questa via la competenza legislativa esclusiva dello Stato, a scapito di quella, appena nata, regionale.

²⁵⁵ Il richiamo è a Corte Cost., sent. nn. 296, 297 e 311 del 2003, tutte in *bancadati Big*, Ipsoa. Sul punto si veda anche la sent. n. 102 del 2008; in proposito, senza pretesa di esaustività, si vedano i contributi contenuti nel volume a cura di V. FICARI, *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, Milano, 2009 (tra cui L. DEL FEDERICO, *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*, 1 s.; S. SAMMARTINO, *L'imposta regionale sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico*, 11 s.; F. PEDDIS e F. PICCIAREDDA, *Individuazione del presupposto del tributo di soggiorno, principi di sistema e principi fondamentali di coordinamento*, 53 s.; F. AMATUCCI, *Principi di ragionevolezza, uguaglianza e capacità contributiva ex artt. 3 e 53 Cost. e autonomia tributaria delle regioni*, 63 s.; A. CARINCI, *I vincoli comunitari dell'autonomia tributaria di Regioni ed enti locali*, 75; G. MARINI, *Profili problematici e prospettive dell'autonomia tributaria degli enti locali*, 95 e s.; V. FICARI, *Sentenza n. 102/2008 della Corte costituzionale e disegno di legge delega n. 1117: prospettive divergenti?*, 117 s.), nonché L. DEL FEDERICO, *I tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali*, in *Dir. turismo*, 2008, 265 s., nonché in *Fin. loc.*, 2008, n. 9, 21 s.; L. ANTONINI, *Una importante sentenza sul federalismo fiscale innovativa oltre il caso di specie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2008, II, 96 s.

²⁵⁶ Per queste due ultime affermazioni: Corte Cost., sent. n. 37 del 2004, ove, tra le tante cose, si legge che l'attuazione del disegno costituzionale richiede "come necessaria

Successivamente, nel tentativo di definire meglio la sfera delle competenze fiscali spettanti a Regioni ed Enti locali, è finalmente intervenuta la “*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione*” (legge 5 maggio 2009, n. 42)²⁵⁷. Tale legge, come si vedrà, ha sicuramente tra gli obiettivi quello di responsabilizzare maggiormente gli Amministratori locali, in vista di una maggiore efficienza e competitività di Regioni ed Enti locali nei quali operano e ciò sia attraverso una più stretta correlazione tra prelievo fiscale e beneficio, sia mediante il meccanismo della premialità dei comportamenti virtuosi ed efficienti, nonché la previsione di meccanismi sanzionatori per gli Enti che non rispettano gli equilibri economici e finanziari e non assicurano i livelli essenziali delle prestazioni²⁵⁸.

Anche in relazione a ciò la legge delega prevede, tra i principi fondamentali a cui si ispira, il superamento graduale del criterio della spesa storica a favore di quello del costo e del fabbisogno *standard*²⁵⁹ nell’esercizio delle funzioni riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni.

Nonostante l’apprezzabile sforzo del legislatore nella direzione di attuare finalmente il Titolo V della Cost.²⁶⁰, fino a quando tale processo di attuazione non sarà concluso con l’emanazione di tutti i decreti attuativi che la stessa legge delega prevede, rimarranno comunque ampi margini di incertezza riguardo alle risorse finanziarie e agli effettivi spazi di autonomia tributaria di ogni Ente sub-statale. In altre parole, la complessità, oltre che, al momento,

premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, regioni ed enti locali”.

²⁵⁷ Per un primo commento, articolo per articolo, della legge delega, si veda: E. JORIO, S. GAMBINO, G. D'IGNAZIO, *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo della legge 5 maggio 2009, n. 42*, Santarcangelo di Romagna, 2009.

²⁵⁸ Per tali considerazioni: F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, cit., 9; ANTONINI, *Le coordinate del nuovo federalismo, fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 235.

²⁵⁹ Così, art. 2, co. 2, lett. f, della legge delega n. 42 del 2009.

²⁶⁰ R. PERRONE CAPANO, *Verso il federalismo fiscale tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario italiano*, in *Innovazione e Diritto*, n. 1, 2009, 1 ss.

l'incompiutezza (dato che non sono stati ancora emanati tutti i decreti attuativi) del processo di attuazione, rendono il federalismo fiscale ancora solo "tratteggiato" nelle linee essenziali. Di conseguenza, la "forma" che effettivamente prenderà dipenderà proprio dal modo in cui verrà definitivamente "attuato", al di là delle linee programmatiche pur significative presenti nella legge delega n. 42 del 2009.

Inoltre, tutte le problematiche ad esso connesso, lungi dall'essere, allo stato, definitivamente risolte. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, ai dibattiti sugli effettivi ambiti di autonomia tributaria degli enti sub-statali, alle difficoltà ermeneutiche nascenti dall'applicazione di alcuni principi e divieti comunitari nei confronti del potere impositivo ed agevolativo (fiscalità di vantaggio) degli Enti locali, alla distinzione tra le diverse finalità perseguite attraverso gli strumenti perequativi.

1.1. L'AUTONOMIA TRIBUTARIA DELLE REGIONI NELLA LEGGE DELEGA SUL FEDERALISMO FISCALE

La legge delega n. 42/2009 detta principi e criteri direttivi alla stregua dei quali l'autonomia tributaria di Regioni ed Enti locali può trovare concreta attuazione. Tale legge prevede innanzitutto che per tributi regionali si intende: 1) i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle Regioni; 2) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali; 3) i tributi propri istituiti dalle Regioni con proprie leggi in relazione a presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale²⁶¹.

In relazione ai tributi propri derivati (istituiti e regolati da leggi statali e il cui gettito sia attribuito alle casse regionali, art. 7, comma 1, lett. b, n. 1, L. n. 42/2009) e alle addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali (art. 7,

²⁶¹ Così precisamente l'art. 7, rubricato "*Principi e criteri direttivi relativi ai tributi delle regioni e alle partecipazioni al gettito dei tributi erariali*" della legge delega in parola.

comma 1, lett. b, n. 2, L. citata), la legislazione dello Stato esercita sulla disciplina regionale un vincolo positivo: per i primi la Regione non può, con propria legge, intervenire su presupposto, base imponibile e soggetti passivi (riservati alla legge statale), ma può modificare le aliquote, disporre esenzioni, detrazioni, deduzioni secondo i criteri fissati dalla legislazione statale; per le seconde, può introdurre variazioni percentuali delle aliquote e disporre detrazioni sempre nei limiti fissati dalla legge statale (art. 7, comma 1, lett. c., legge citata). Il vincolo assicura un certo grado di omogeneità dei tributi e delle addizionali regionali su tutto il territorio nazionale²⁶².

Per i tributi propri che le Regioni potranno istituire con proprie leggi, sussistono, poi, una serie di limiti, la concreta operatività dei quali inciderà non poco sull'effettivo potere tributario delle Regioni e, per questa via, sulla possibilità che il nuovo assetto della finanza pubblica inneschi comportamenti virtuosi, che rendano possibili l'assorbimento dell'attuale *deficit*²⁶³.

Infatti, solo se i governi territoriali godranno di ampi e impregiudicati margini nella scelta di basi imponibili e aliquote, le loro decisioni saranno visibili ai cittadini, e l'eventuale aumento o mancata riduzione dei tributi renderanno chi assume tali decisioni responsabile davanti agli elettori²⁶⁴.

Al di là di tale valutazione "politica" e ritornando ad indagare sugli effettivi ambiti riservati all'autonomia tributaria delle Regioni, si rileva quanto segue.

Nella legge delega è sancito il principio che vieta "ogni forma" di doppia imposizione sul medesimo presupposto tra Stato e Regioni (art. 2, comma 2, lett. o, L. citata). Tale divieto si propone di evitare che la moltiplicazione degli enti impositori determini un aumento del prelievo gravante sul medesimo presupposto e cerca di prevenire un aumento della pressione fiscale a carico del medesimo soggetto passivo.

²⁶² G. RAGUCCI, *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale* (L. 5 maggio 2009, n. 42), in *Rass. Trib.*, n. 3, 2010, 736 ss.

²⁶³ G. RAGUCCI, *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale* (L. 5 maggio 2009, n. 42), cit., 736 ss.

²⁶⁴ TABELLINI, *Imposte trasparenti per misurare i politici*, in *L'Italia in gabbia. Il volto politico della crisi economica*, Milano, 2008, 229 ss.

Altro principio, poi, che si rinviene nella L. n. 42/2009 è quello della “territorialità” che assurge a criterio di coordinamento valido per tutte le “risorse autonome” di Regioni ed Enti locali²⁶⁵, e perciò, oltre che per le compartecipazioni, anche per i tributi regionali e locali²⁶⁶; inoltre risponde all’esigenza di assicurare l’effettivo coordinamento orizzontale dei sistemi tributari sub-statali²⁶⁷.

In relazione alla finanza regionale, il vincolo si precisa con le regole dettate dall’art. 7, comma 1, lett. d, L. citata, avendo riguardo, tanto per i tributi regionali istituiti con legge dello Stato che per le compartecipazioni, al luogo di consumo, per i tributi sul consumo (per esempio l’imposta sul valore aggiunto); al luogo in cui il bene si trova, per i tributi patrimoniali; al luogo di prestazione del lavoro, per i tributi basati sulla produzione (per esempio redditi di impresa, nonché di lavoro autonomo dipendente); al luogo di residenza, per i tributi sugli altri redditi delle persone fisiche.

Il principio di territorialità è espressione dell’esigenza tecnica di impedire la c.d. esportazione dei tributi, comportando che ciascun Ente territoriale dotato di autonomia tributaria non possa colpire fattispecie collocate al di fuori del proprio territorio, o prive di un legame con la propria collettività²⁶⁸. Allo stesso tempo, però, tale criterio si è esposto all’obiezione che i territori più ricchi tratterranno così maggiori risorse finanziarie con conseguente lesione del principio di uguaglianza.

Particolarmente importanti sono anche i principi di tendenziale “correlazione” tra prelievo e beneficio connesso alle funzioni amministrative esercitate, nonché di “continenza”, ossia di collegamento tra il presupposto imponibile e la materia affidata alla competenza legislativa dall’ente interessato (art. 2, comma 2, lett. p, L. citata).

²⁶⁵ Art. 2, comma 2, lett. e, L. 42/2009.

²⁶⁶ Art. 2, comma 2, lett. hh, L. 42/2009.

²⁶⁷ G. RAGUCCI, *La legge delega per l’attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2010, 736 ss.

²⁶⁸ Alta Commissione di studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo, *Relazione sull’attività svolta dall’Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali de federalismo fiscale*, Roma, 2005, 54.

In base al concetto di continenza, di derivazione dottrinale, la legittimità di ogni tributo proprio regionale o locale sarebbe condizionata "alla previa valutazione della continenza dell'interesse espresso dall'elemento materiale del suo presupposto negli interessi compresi nell'elencazione delle materie attribuite alla competenza regionale e locale"²⁶⁹. In proposito e sotto il profilo sistematico, non si è mancato di evidenziare come un tale principio limiti in modo eccessivo l'autonomia tributaria regionale e locale²⁷⁰.

L'art. 2, comma 2, lett. mm), L. n. 42/2009, poi, soffermandosi sulle forme di "fiscalità di sviluppo" sottolinea i vincoli posti dal diritto comunitario sul tema. Si introduce, per tale via²⁷¹, un vincolo al potere di determinare agevolazioni su tributi regionali e locali²⁷². Esso non opera genericamente per ogni tipo di regime agevolativo, ma specificatamente per i regimi destinati a promuovere lo sviluppo economico delle aree economicamente depresse.

Il vincolo evocato dalla citata disposizione è costituito principalmente dal divieto di aiuti di Stato contenuto nell'art. 87 par. 1 del Trattato CE, in forza del quale tra le altre cose gli Stati membri non possono introdurre al proprio interno regimi fiscali disomogenei, capaci di creare vantaggi

²⁶⁹ Così F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, 1037. Sul punto si veda: L. LOVECCHIO, *I principi del coordinamento tributario nel disegno di legge delega sul federalismo fiscale*, in *Comuni d'Italia*, 2009, 2, 56. Da Altra parte (GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 01, 29) si è autorevolmente considerato che tale ricostruzione non sembrerebbe condivisibile "sia perché non trova sufficienti riscontri nel testo costituzionale, da cui non riesce a desumersi che il principio di continenza, quand'anche operante nell'ordinamento, implichi limitazione delle possibilità di scelta regionali alle più volte ricordate categorie, sia perché, accedendo ad essa, si finisce per escludere, senza validi motivi di carattere sistematico, la possibilità che la Regione stabilisca tributi che, pur non essendo di scopo o di matrice corrispettiva, potrebbero rivestire un importante ruolo nell'affermazione del principio, questo si desumibile con certezza dal testo costituzionale, di autonomia tributaria degli enti territoriali". Sul punto A. DI PIETRO, *Autorità e consenso nel riparto infrastatale dei poteri impositivi*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 32-33, che evidenzia come la continenza indebolisca ulteriormente l'autonomia impositiva regionale perché limita la competenza legislativa regionale, già ricondotta ad un ruolo residuale rispetto a quello statale.

²⁷⁰ GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, cit. 29.

²⁷¹ Art. 27, comma 3, lett. c, L. n. 42/2009.

²⁷² Art. 2, comma 2, lett. q, L. n. 42/2009.

economici “selettivi”, che alterino la concorrenza anche favorendo attività economiche presenti in alcune aree geografiche, e non attività presenti in altre²⁷³.

Con riferimento al requisito della selettività della misura, la giurisprudenza comunitaria ha attribuito un carattere essenziale alla preventiva individuazione del contesto di riferimento, che non coincide necessariamente con i confini dello Stato, ma può identificarsi con un ambito territoriale più ristretto, se la misura è adottata da un'autorità dotata di autonomia istituzionale, decisionale e finanziaria²⁷⁴. In presenza di agevolazioni fiscali di questa natura, il requisito della selettività non andrebbe accertato con riferimento al territorio dello Stato membro, ma andrebbe verificato nell'ambito territoriale dell'autorità che le ha disposte, il che restringe significativamente la possibilità di una incompatibilità con il divieto posto dall'art. 87, paragrafo 1, del Trattato²⁷⁵.

Posto dunque che, secondo l'art. 7, comma 1, lett. b, L. n. 42/2009, sono tributi delle regioni: a) i tributi derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; b) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali; c) i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi, in relazione a presupposti non già assoggettati a imposizione erariale,

²⁷³ DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. trib. int.*, 2006, 31 ss; S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, opera collettanea a cura di Ingrosso Manlio e Tesauro Giuseppe, Napoli, 2009, 375 ss.

²⁷⁴ Sentenza della Corte di giustizia UE (Terza Sezione) dell'11 settembre 2008, Cause riunite C-428/06 e C-434/06, in <http://eur-lex.europa.eu/it/index.htm>.

²⁷⁵ In proposito si segnala Corte di giustizia UE, Grande Sezione, sent. 17 novembre 2009, causa C-169/08, nella qual occasione si afferma che “L'art. 49 del Trattato CE (oggi art. 56 del TFUE), che vieta le restrizioni alla libera prestazione dei servizi all'interno dell'Unione Europea, deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una norma tributaria di un'Autorità regionale, come quella di cui all'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006, la quale istituisce un'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché delle unità da diporto che grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale. Tale imposta, inoltre, ai sensi dell'art. 87, n. 1, del Trattato CE (oggi art. 107 del TFUE), costituisce una misura di aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite su questo stesso territorio”. In proposito sia consentito rinviare a O. LOMBARDI, “Tassa sul lusso”: un'occasione per riflettere su autonomia tributaria regionale, legislazione statale e diritto europeo quali tasselli di un mosaico sempre più unitario, in *Dir. Prat. Trib. Internaz.*, n.1, 2010.

sembrerebbe che un'autonomia decisionale piena possa riconoscersi solo in relazione al terzo tipo di tributi (tributi regionali in senso proprio), che se così fosse potrebbero prevedere al proprio interno regimi agevolativi, senza produrre effetti selettivi vietati dal diritto comunitario²⁷⁶.

Sebbene prima di esprimere una valutazione sullo spazio effettivamente riservato all'autonomia tributaria delle Regioni bisognerà attendere il modo in cui i principi in parola contenuti nella legge delega verranno attuati, si vogliono comunque svolgere alcune brevi considerazioni sul punto.

La delega è sicuramente cauta e prudente in punto di individuazione degli spazi da riservare al concreto esercizio della facoltà di istituire tributi da parte delle Regioni

La scelta fondamentale sembrerebbe quella di impennare i sistemi tributari regionali sui tributi derivati, cioè istituiti e regolati dallo Stato, su cui le Regioni possono intervenire, ma solo nei limiti previsti dalla legge statale, con proprie norme aventi ad oggetto variazioni di aliquota, esenzioni, deduzioni, detrazioni.

L'unico bilanciamento è costituito dalla norma che consente alle Regioni di istituire tributi "propri". La valenza sistematica, però, come si è visto, di tale riconoscimento è eccessivamente sminuita oltre che dal "divieto di doppia imposizione", anche dalla possibilità dello Stato di intervenire su basi imponibili e aliquote dei tributi propri in senso stretto istituiti dalle Regioni e destinati agli enti locali, nonché dal principio di contenenza. Si tratta, si ritiene, di profili di non trascurabile importanza nella logica della valorizzazione e della concretizzazione dell'autonomia tributaria delle Regioni.

²⁷⁶ G. RAGUCCI, *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, cit., 736 ss.

1.2. LE COMPETENZE DEGLI ENTI LOCALI IN MATERIA TRIBUTARIA

Nonostante l'equiordinazione tra Regioni ed Enti locali sancita dall'art. 114 Cost., è evidente che l'autonomia normativa tributaria dei secondi si pone su di un piano diverso rispetto a quella delle Regioni, in quanto si esplica attraverso norme, i regolamenti e gli statuti, che non soddisfano, a differenza delle leggi regionali, la riserva di legge di cui all'art. 23 della Cost.²⁷⁷.

Da ciò deriva che, il potere regolamentare tributario dei Comuni e delle Province non consiste nell'imporre e disciplinare autonomamente il tributo, ma nello stabilire ed individuare gli aspetti procedurali dello stesso (accertamento e riscossione) e nella possibilità di prevedere agevolazioni nei limiti fissati dalla legge (statale o regionale).

Il sistema fiscale dei Comuni e delle Province è stato delineato dal Testo unico degli Enti locali (Tuel)²⁷⁸. Tale testo, dopo aver precisato all'art. 3 co. 4 che *“I comuni e le province hanno autonomia statutaria, normativa, organizzativa e amministrativa, nonché autonomia impositiva e finanziaria nell'ambito dei propri statuti e regolamenti e delle leggi di coordinamento della finanza pubblica”*, all'art. 149, nel fissare i principi in materia di finanza propria e derivata, stabilisce che *“L'ordinamento della finanza locale è riservato alla legge, che la coordina con la finanza statale e con quella regionale”* (comma 1); *“Ai comuni e alle province la legge riconosce, nell'ambito della finanza pubblica, autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie e trasferite”* (comma 2); *“La legge assicura, altresì, agli enti locali potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e*

²⁷⁷ Corte Cost., sent. n. 282, del 26 giugno 2002, pubb. in G.U. 3 luglio 2002, in www.cortecostituzionale.it. E' stato autorevolmente notato (F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli Enti locali in materia tributaria*, cit., 35 ss.) come da ciò si evincerebbe chiaramente che la Costituzione abbia posto impropriamente sullo stesso piano Stato Regioni ed Enti locali.

²⁷⁸ Approvato con d.lgs. n. 267 del 18 agosto 2000.

delle tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente” (comma 3, prima parte)²⁷⁹; poi prosegue enunciando che “La finanza dei comuni e delle province è costituita da: a) imposte proprie; b) addizionali e compartecipazioni ad imposte erariali o regionali; c) tasse e diritti per servizi pubblici; d) trasferimenti erariali; e) trasferimenti regionali; f) altre entrate proprie, anche di natura patrimoniale; g) risorse per investimenti; h) altre entrate” (comma 4).

Enunciazioni legislative ugualmente importanti per cogliere gli ambiti dell'autonomia degli Enti locali si rinvencono nella l. n. 42/2009²⁸⁰. L'art. 12, comma 1, lett. a), infatti, stabilisce che la legge statale potrà individuare i tributi propri di comuni e province, definendone presupposto, soggetti passivi e basi imponibili e stabilendone aliquote di riferimento uniformi su tutto il territorio nazionale, cui andrà tuttavia garantita un'adeguata flessibilità. Fra gli interventi che appartengono a questa categoria rientrano anche l'istituzione di tributi comunali e provinciali di scopo (art. 12, comma 1, lett. d ed e, L. citata)²⁸¹, nonché la previsione di forme premiali, anche sotto forma di incrementi della autonomia impositiva o di maggiori aliquote di compartecipazione ai tributi erariali (art. 12, comma 1, lett. g, L. citata)²⁸².

²⁷⁹ La seconda parte di tale comma 3 dell'art. 149 del Tuel prosegue richiamando l'art. 52 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446: “A tal fine i comuni e le province in forza dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti” (comma 3, seconda parte).

²⁸⁰ Opportunamente è stato notato (CARINCI, *Osservazioni sul disegno di legge in tema di federalismo fiscale*, in www.federalismi.it.) come in relazione all'autonomia tributaria degli Enti locali, la legge delega non abbia previsto margini di autonomia più significativi rispetto a quelli già riconosciuti.

²⁸¹ I tributi di scopo sono stati introdotti dall'art. 1, commi 145 e seguenti, della L. n. 296/2006, la cui disciplina segue un modello di normazione a due livelli, in forza del quale la potestà regolamentare degli Enti locali può essere esercitata entro confini predeterminati dalla legge statale, senza che sia previsto alcun intervento regionale. Sul tema: FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2007, 883 ss.

²⁸² Su cui: DEL FEDERICO-ROBOTTI, *Introduzione*, a *Le associazioni fra comuni. Forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, Milano, 2008, 7 ss.

Anche le Regioni potranno istituire sul proprio territorio nuovi tributi comunali e provinciali, specificando i residui ambiti di autonomia di cui tali enti potranno disporre (art. 12, comma 1, lett. g, L. citata).

Con riguardo all'autonomia tributaria degli enti locali, la L. n. 42/2009 si limita a prescrivere che comuni, province e città metropolitane potranno in ogni caso modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti dalle leggi statali e regionali, ed introdurre agevolazioni (art. 12, comma 1, lett. h, L. citata). Tale affermazione, se confrontata con l'assetto fissato dall'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, segna un certo progresso per l'esplicito riconoscimento del potere di intervento anche sull'aliquota massima e sulle agevolazioni, che tale disposizione non prevedeva, lasciando adito a interpretazioni contrastanti²⁸³.

Inoltre, sempre nell'ottica di cogliere i margini di autonomia degli Enti locali, si sottolinea come, essendo la riserva di legge limitata al solo potere di istituire tributi degli Enti locali, non si estende anche a quelle entrate non aventi natura tributaria, quali canoni, tariffe, prezzi e corrispettivi, in relazione alle quali, dunque, l'autonomia degli Enti stessi è massima. Ciò, peraltro, emerge anche dalla stessa legge delega n. 42 (precisamente art. 2, comma 1, lett. i) laddove si prevede che gli Enti locali potranno, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle Autorità di vigilanza, disporre di una piena autonomia nel fissare tariffe per prestazioni o servizi offerti su richiesta dei singoli cittadini.

Tale aspetto è particolarmente interessante, perchè apre le porte, a livello locale, alla possibilità di una defiscalizzazione, cioè all'introduzione di entrate privatistiche in luogo di quelle tributarie, con conseguente

²⁸³ In tal senso GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, cit., 320 ss. *Contra*: FICARI, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2008, 963 ss. e, prima della riforma del titolo V della Costituzione, sulla scorta di una "interpretazione speciale dell'art. 23 Cost.", TUNDO, *La potestà regolamentare dei comuni: alcune ipotesi "di confine"*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del convegno *I sessanta anni di "Diritto e pratica tributaria"* (Genova 2-3 luglio 1999), Padova, 2000, 525. La facoltà è stata invece positivamente prevista in relazione ai tributi di scopo dall'art. 1, comma 146, L. n. 296/2006, su cui: FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, cit., 896.

responsabilizzazione ancora maggiore degli Enti locali in virtù dello stretto legame tra il pagamento ed il beneficio che le caratterizza.

Così tracciato, seppur rapidamente, il quadro normativo di riferimento all'interno del quale cogliere gli spazi effettivi di autonomia degli Enti locali e volendo svolgere delle brevissime considerazioni sul punto, si rileva quanto segue.

Considerato che l'art. 23 della Costituzione impone che sia la "legge" ad istituire i tributi, può, a primo impatto, sembrare che l'autonomia tributaria degli Enti locali sia circoscritta in margini davvero molto angusti (quali esclusivamente i profili procedurali dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali).

In proposito, è stato autorevolmente osservato²⁸⁴ che la riserva di legge può essere intesa in senso meno rigido, così da consentire un'estensione maggiore degli spazi occupabili dalla normativa secondaria: in particolare la legge statale potrebbe limitarsi alla individuazione dei tributi locali e degli elementi essenziali, lasciando agli Enti locali non solo la possibilità di integrare la disciplina con riguardo ai profili dell'accertamento e della riscossione, ma anche di incidere marginalmente ed in misura inferiore rispetto alle Regioni sul regime delle esenzioni e delle agevolazioni e su altri aspetti rilevanti, come l'individuazione della natura tributaria o meno di alcune prestazioni patrimoniali.

Altro strumento che gli Enti locali possono utilizzare è la determinazione dell'aliquota, che può riguardare anche l'incremento delle addizionali comunali alle imposte erariali, e che consente, nei parametri fissati dallo Stato, margini di autogoverno nel decidere in quale misura avere più spesa con oneri fiscali più gravosi. Inoltre vi è la possibilità di varare sanatorie e condoni. Di notevole rilevanza è poi la possibilità per gli Enti locali di prevedere la natura tributaria o meno di diverse prestazioni

²⁸⁴ F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli Enti locali in materia tributaria*, cit., 40; GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli Enti territoriali*, cit., 313.

patrimoniali locali che, laddove avvenisse, avrebbe conseguenze importanti in termini di gettito, senza tralasciare le conseguenze intertermini di giurisdizione.

2. LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA IN RELAZIONE ALLE ENTRATE REGIONALI E LOCALI

E' noto come la L. n. 448 del 2001, modificando l'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992, abbia attribuito al giudice tributario tutte le controversie aventi genericamente ad oggetto "*i tributi di ogni genere e specie*", compresi quelli regionali, provinciali e comunali ed 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. Tale modifica legislativa sembrava derivare dall'esigenza di riconoscere all'identificazione della natura tributaria delle prestazioni patrimoniali un ruolo determinante ai fini della definizione della giurisdizione e di razionalizzare allo stesso tempo il sistema di tutela del contribuente, creando una coincidenza tra diritto sostanziale e processuale tributario (superando definitivamente il regime del doppio binario)²⁸⁵.

Successivamente (L. n. 248 del 3 dicembre 2005) si è ulteriormente precisato l'ambito di cognizione delle Commissioni tributarie, aggiungendo all'espressione "*tributi di ogni genere e specie*" l'inciso "*comunque*

²⁸⁵ Cfr. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 2, 2002, 415; CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2002, 803; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 1, 2003, 120; SEPE, *La nuova giustizia tributaria: oggetto e limiti*, in *Sistema di garanzie e processo tributario*, Jovene, Napoli, 2005, 215; CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n. 2, 2003, 463; TURCHI, *Considerazioni in merito alla unificazione della giurisdizione in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 506; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, Torino, 2003, 10, chiarisce che la nozione di tributo deve essere confrontata con una nozione più ampia elaborata dalla giurisprudenza ai fini dell'applicazione di norme costituzionali e di alcune norme di legge ordinaria. Tra le disposizioni di rango legislativo, per le quali ha rilievo la nozione di tributo, va ricordata la norma sulla giurisdizione che affida le controversie alle Commissioni tributarie. F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2, 2007, 365 ss.

denominati" (comma 1 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992) e devolvendo espressamente alla giurisdizione tributaria la competenza per specifiche entrate locali di controversa natura giuridica (comma 2)²⁸⁶. Sono state, infatti, incluse nella giurisdizione tributaria, oltre alle controversie catastali, anche le controversie relative al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, al canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti all'imposta o al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni.

Non si intende ritornare in questa sede sulle questioni interpretative connesse a tali modifiche legislative (esposte ed analizzate nel Capitolo II). In proposito si sottolinea solo come, parte della dottrina abbia osservato che la *voluntas legis* di tale modifica ("*controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie*", "*comunque denominati*"), fosse da cogliersi in previsione dell'attuazione del federalismo fiscale²⁸⁷ e della connessa possibilità di prestazioni imposte (anche nuove) individuate con un *nomen* che avrebbe potuto creare confusione.

Si evidenzia come, con riguardo specifico ai tributi comunali e locali, poco è cambiato in seguito alle modifiche legislative in parola che hanno inciso sull'art. 2. Tali tributi, infatti, erano già tutti pacificamente devoluti alla cognizione del giudice tributario ai sensi di quanto previsto dalla lettera *h* dell'art. 2 nella versione originaria²⁸⁸. Restavano fuori solo alcune imposte e tasse la cui disciplina era subordinata a quella di altri tributi erariali non rientranti nella giurisdizione tributaria (quali, ad es. l'addizionale comunale sul consumo di energia elettrica e le tasse sulle concessioni comunali e

²⁸⁶ PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2006, 712; BASILAVECCHIA, *Modifiche al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 105; LOVISOLO, *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione sui poteri istruttori del giudice tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, 1056.

²⁸⁷ In tal senso PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit. 714.

²⁸⁸ L'art. 2, rubricato "*Oggetto della giurisdizione tributaria*", nella versione in vigore dal 15 gennaio 1993 al 31 dicembre 1995, prevedeva: "*Sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti: [...] h) i tributi comunali e locali*".

provinciali) che, poi, in virtù della modifica in parola, sono rientrate nella competenza giurisdizionale delle Commissioni.

Più significativo è l'elenco dei tributi regionali che in seguito alla modifica dell'art. 2 sono stati sottratti alla giurisdizione ordinaria e devoluti a quella tributaria. L'originario art. 2, infatti, quando parlava di "tributi locali", non alludeva, ovviamente, anche ai tributi propri delle Regioni, essendo queste pacificamente distinte, nel nostro assetto costituzionale, dagli Enti locali²⁸⁹. Nonostante l'Irap ed altri tributi minori (l'imposta sul conferimento dei rifiuti in discarica) fossero espressamente attribuiti alla giurisdizione tributaria, numerosi erano quelli esclusi e tra questi: l'imposta sulle concessioni statali (art. 2, legge n. 281/1970), la tassa sulle concessioni regionali (art. 3 medesima legge), la tassa automobilistica regionale (d.lgs. 504/1992), l'addizionale regionale all'imposta di consumo sul gas metano usato come combustibile, l'addizionale regionale sui canoni statali per le utenze di acqua pubblica, l'imposta regionale sostitutiva per le utenze esenti di cui alle leggi n. 68/1993 e 146/1998, l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione (d.lgs. 398/1990), la tassa regionale per il diritto allo studio universitario (legge n. 549/1995), la tassa di abilitazione all'esercizio della professione (dpr 616/1977), la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche appartenenti alle Regioni.

Guardando ora al futuro, *quid iuris* con riguardo ai nuovi tributi di cui, nell'ottica del federalismo fiscale, Regioni ed Enti locali potranno dotarsi²⁹⁰?

All'inizio di questo Capitolo²⁹¹ si è cercato di individuare gli spazi di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali, in base a quanto sancito in Costituzione ed in base ai principi enunciati nella legge delega per il federalismo fiscale n. 42 del 2009.

²⁸⁹ Sul tema della giurisdizione tributaria in relazione alle prestazioni coattive degli Enti locali si veda: T. MAGLIONE, *Aspetti processuali del sistema fiscale degli Enti locali*, in *Il nuovo sistema fiscale degli Enti locali*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2010, 308-313.

²⁹⁰ Sul punto si veda: T. MAGLIONE, *Aspetti processuali del sistema fiscale degli Enti locali*, cit., 310-311.

²⁹¹ Precisamente il rinvio è ai paragrafi 1.1 e 1.2.

Con riguardo alle Regioni, si è visto come queste potranno, tra l'altro, istituire con proprie leggi "tributi" a patto che siano rispettati una serie di principi, tra i quali, *in primis*, il divieto di tassare un presupposto già assoggettato a tassazione da parte dello Stato²⁹².

In merito agli Enti locali²⁹³, la l. n. 42/2009 (art. 12, comma 1, lett. a), stabilisce che la legge statale potrà individuare i tributi propri di comuni e province, definendone presupposto, soggetti passivi e basi imponibili, e stabilendone aliquote di riferimento uniformi su tutto il territorio nazionale, cui andrà tuttavia garantita un'adeguata flessibilità. Vengono poi previsti tributi di scopo che Comuni e Province potranno stabilire ed applicare (art. 12, comma 1, lett. d ed e, L. citata)²⁹⁴, nonché forme premiali, anche sotto forma di incrementi della autonomia impositiva o di maggiori aliquote di compartecipazione ai tributi erariali (art. 12, comma 1, lett. g, L. citata)²⁹⁵.

Nonostante per ora si tratti di un federalismo solo "tratteggiato", visto che gli spazi di autonomia tributaria che effettivamente verranno riservati agli Enti sub-statali dipenderanno dal modo in cui i decreti legge attueranno la legge delega, si intendono svolgere comunque alcune brevi considerazioni in relazione al rapporto tra le "nuove" (eventuali) entrate (regionali e locali) e la giurisdizione tributaria.

In proposito si ritiene che le entrate che Regioni ed Enti locali eventualmente prevederanno, rientreranno o meno nella previsione di cui all'art. 2 del d.lgs. 546/1992 in virtù della loro effettiva natura. Ciò che si intende dire, anche alla stregua del prevalente orientamento giurisprudenziale sul punto, è che a prescindere dal *nomen iuris* che la Regione o l'Ente locale

²⁹² Così precisamente l'art. 7, rubricato "*Principi e criteri direttivi relativi ai tributi delle regioni e alle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali*" della legge delega n. 42/2009.

²⁹³ Sul punto si veda: CARINCI, *Osservazioni sul disegno di legge in tema di federalismo fiscale*, cit.

²⁹⁴ I tributi di scopo sono stati introdotti dall'art. 1, commi 145 e seguenti, della L. n. 296/2006, la cui disciplina segue un modello di normazione a due livelli, in forza del quale la potestà regolamentare degli Enti locali può essere esercitata entro confini predeterminati dalla legge statale, senza che sia previsto alcun intervento regionale. Sul tema: FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, cit., 883 ss.

²⁹⁵ Su cui: DEL FEDERICO-ROBOTTI, *Introduzione a Le associazioni fra comuni. Forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, Milano, 2008, 7 ss.

impiegherà per individuare l'entrata di volta in volta "stabilita", non si potrà prescindere dalla valutazione degli elementi sostanziali che caratterizzano in concreto la stessa per desumerne la natura tributaria o non tributaria.

Avendo precisato ampiamente come l'attuale giurisdizione tributaria sia imperniata sulla nozione di tributo (questo è il vero elemento di discriminazione tra ciò che rientra nella giurisdizione tributaria e ciò che non vi rientra²⁹⁶), si comprende agevolmente come tale valutazione sulla natura tributaria sia fondamentale per individuare l'Autorità giudiziaria.

Con riguardo poi a cosa debba intendersi per "tributo" ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992 non si ritiene necessario discostarsi (non ce ne sarebbe motivo) da quei criteri dettati dalla Giurisprudenza costituzionale. Come si è visto²⁹⁷, dall'analisi delle singole sentenze emerge come i criteri individuati dalla Corte costituzionale alla stregua dei quali qualificare un'entrata pubblica come tributaria consistono nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante²⁹⁸; la Corte poi, compie anche una precisazione metodologica, aggiungendo che la valutazione non può che compiersi "caso per caso" e, quindi, con riguardo ai profili concreti dell'entrata.

3. TENDENZA ALLA "DEFISCALIZZAZIONE" DELLA FINANZA LOCALE E PROFILI DI GIURISDIZIONE

²⁹⁶ Sulla centralità della nozione di "tributo" ai fini di un corretto riparto di giurisdizione si rinvia al paragrafo 2 del Capitolo III.

²⁹⁷ Si rinvia, per l'elaborazione da parte della giurisprudenza costituzionale degli elementi distintivi del "tributo", al paragrafo 2.1 del Capitolo III.

²⁹⁸ *Ex multis*: Corte cost., sent n. 73 del 11.2.2005, nella qual occasione, con riguardo al contributo unificato per le spese degli atti giudiziari, si afferma che "Il contributo ha, pertanto, le caratteristiche essenziali del tributo e cioè la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa, quale è quella per il servizio giudiziario, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante". Analogamente si sono espresse, le sentenze n. 334 del 2006; n. 335 e n. 64 del 2008. Quest'ultima pronuncia, in particolare, proprio in virtù di quei criteri identificativi del tributo, ha sancito "la natura non tributaria del Cosap".

Il problema in generale della delimitazione della nozione di tributo e, quindi, dell'individuazione di "confini" costituzionalmente legittimi alla giurisdizione tributaria, diventa particolarmente delicato in relazione al fenomeno c.d. della "defiscalizzazione", che, a partire dalla metà degli anni novanta, si è fatto strada²⁹⁹.

Si è assistito, infatti, ad un fenomeno di "mutazione"³⁰⁰ in base al quale, entrate originariamente concepite come tasse vengono gradualmente trasformate in imposte, ovvero, a livello locale vengono insieme alle imposte defiscalizzate, cioè trasformate in canoni, tariffe, prezzi (o, più generalmente, in corrispettivi di diritto privato).

Il d.lgs. n. 446/1997, al Titolo 3, infatti, nel provvedere al riordino della disciplina dei tributi locali, oltre ad aver attribuito ai Comuni il potere di regolamentare le proprie entrate tributarie istituite con legge statale (art. 52), ha riconosciuto agli stessi il potere di sostituire alcuni tributi con il pagamento di un canone in base a tariffa. L'art. 62, ad esempio, sancisce che i Comuni possono con regolamento escludere l'applicazione dell'imposta comunale sulla pubblicità, sostituendola con un canone in base a tariffa. Allo stesso modo, l'art. 63, nella versione modificata dalla legge 23 dicembre 1998, n. 448, riconosce a Comuni e Province la possibilità, a mezzo regolamento, di 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 cd. Legge Galli, la legge n. 448/1998³⁰¹, poi, ha previsto, 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

²⁹⁹ Sul punto si veda L. DEL FEDERICO, *Tassa, Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, Milano, 2006, 5867.

³⁰⁰ SACCHETTO, *Tassa*, in *Enc. Dir.*, 8, rileva come non infrequenti risultino essere le ipotesi di dissociazione tra qualifica formale e reale contenuto, create per effetto di evoluzioni nella disciplina del singolo prelievo determinate da motivi contingenti o di politica economica.

³⁰¹ All'art. 31, comma 28, abrogando l'art. 17 comma ultimo della legge 10 maggio 1976, n. 319.

superfici e fabbricati privati integrante un tributo comunale sulla scorta della precedente normativa è quota tariffaria.

Il d.lgs. n. 22/1997 (cd. Decreto Ronchi), all'art. 49 aveva disposto la soppressione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni³⁰², prevedendo l'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 dell'attivazione della Tariffa (TIA).

A tali possibilità di “defiscalizzare” espressamente previste per legge, si aggiungono ulteriori facoltà per gli Enti locali. E' noto, infatti, come la riserva di legge *ex art. 23 della Cost.* sia limitata al solo potere degli Enti locali di istituire tributi, non estendendosi anche a quelle entrate non aventi natura tributaria, quali, appunto, canoni, tariffe, prezzi e corrispettivi dovuti dagli utenti dei servizi pubblici agli Enti locali. Peraltro, in proposito, anche la legge delega n. 42 (precisamente art. 12, comma 1, lett. i) prevede che gli Enti locali potranno, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle Autorità di vigilanza, disporre di una piena autonomia nel fissare tariffe per prestazioni o servizi offerti su richiesta dei singoli cittadini.

Insomma, gli Enti locali potranno non solo procedere ad una “defiscalizzare” in senso stretto (e, cioè, “mutare” la natura di un'entrata disciplinata nelle linee essenziale dalla “legge”), ma anche introdurre direttamente (e in tal caso in piena autonomia) entrate “privatistiche” che, per loro natura, sono estranee ai principi di legalità, capacità contributiva e progressività, derivando dall'attività *iure gestionis* o *iure privatorum* dell'Ente.

³⁰² Disciplinata dagli artt. 268 e segg. R.d. n.1175/1931, poi modificata dall'art. 21, dpr n. 915/1982 e compiutamente riordinata dal Capo III, d. lgs. 507/1993.

Dalla natura “privatistica” o “pubblicistica” dell’entrata, discendono, poi, tutta una serie di relevantissime conseguenze, anche di rilievo costituzionale. Ciò comporta che è fondamentale verificare la reale natura dell’entrata, al di là del *nomen iuris* utilizzato per individuarla. In proposito sovviene proprio quanto affermato dalla Corte costituzionale nelle sentenze nelle quali ha cercato di discriminare ciò che è “tributo” da ciò che non lo è: a prescindere dai profili formali di un’entrata, solo una valutazione degli aspetti sostanziali, nonché una valutazione compiuta “caso per caso”, può far emergere la reale ed effettiva natura dell’entrata.

Tra le conseguenze che discendono dal regime dell’entrata, ai nostri fini rilevano *in primis* quelle in termini di giurisdizione. Solo ciò che è “tributo”, infatti, rientra nella cognizione delle Commissioni tributarie, così come delineata oggi dal nuovo art. 2 del d.lgs. 546/1992. La giurisdizione tributaria, infatti, può essere oggi definita (in seguito agli ampliamenti subiti) generale per materia, laddove è proprio la natura tributaria dell’entrata a fungere da discriminante tra ciò che si pone all’interno e ciò che invece sta all’esterno dell’area di competenza giurisdizionale delle Commissioni.

Al di là dei profili giurisdizionali, si sottolinea come ulteriori implicazioni discendono dal carattere tributario di un’entrata: si pensi, senza pretese di esaustività, ai peculiari regimi attinenti all’accertamento, alla liquidazione, alla decadenza e alla prescrizione, alla riscossione, ai privilegi; alla legge generale sulle sanzioni amministrative tributarie³⁰³, che trova applicazione per tutti i tributi; alla limitata applicabilità in materia tributaria dei principi generali sul procedimento amministrativo, di cui alla legge n. 241/1990, che, invece, trovano integrale applicazione per i procedimenti amministrativi attinenti alle entrate extratributarie; ai problemi specifici che si pongono in tema di deducibilità degli “oneri fiscali e contributivi” ed agli accantonamenti per imposte e tasse (art. 64 del dpr 917 del 22 dicembre 1986).

³⁰³ D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Infine, si rileva come, la possibilità a livello locale di introdurre entrate privatistiche in luogo di quelle tributarie, sia attraverso una “defiscalizzare” che l’introduzione, in piena autonomia, di tariffe, sia da guardare con favore in virtù della responsabilizzazione ancora maggiore degli Enti locali che ne deriva, in virtù dello stretto legame tra il pagamento ed il beneficio che caratterizza le entrate privatistiche.

4.IL SISTEMA DEGLI ATTI IMPUGNABILI E LE ENTRATE LOCALI

Molte difficoltà interpretative in materia di giurisdizione sono sorte in virtù del fatto che alle modifiche legislative apportate all’art. 2 del d.lgs. 546/1992) non è seguita una revisione degli atti impugnabili contemplati nell’art. 19 del d.lgs. 546/1992³⁰⁴. Le difficoltà interpretative sono state acuite poi dal fatto che la dilatazione del concetto di ente impositore quale soggetto pubblico ha comportato una moltiplicazione ed una diversificazione degli atti che tali nuove realtà soggettive di stampo pubblicistico possono porre in essere. Di qui deriva il delicato problema dell’impugnabilità innanzi all’Autorità giudiziaria tributaria³⁰⁵.

³⁰⁴ Per queste ed ulteriori considerazioni si rinvia a F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, cit., 369. Evidenziano la correlazione tra le due norme ed auspicano un intervento del legislatore di adeguamento tra le norme del D.Lgs. n. 546/1992, PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 2002, 1475; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, cit., 127, il quale osserva come il meccanismo di determinazione della giurisdizione tributaria sia incentrato sulla concorrenza contestuale di due requisiti: l’attribuzione della materia (art. 2) e l’individuazione dell’atto impugnabile (art. 19).

³⁰⁵ MORFINI, *op. cit.* In particolare le difficoltà stentano a trovare adeguata soluzione proprio perché, da un lato, si assiste ad un estendersi del concetto di amministrazione e degli atti che da tali nuovi soggetti sono posti in essere e, dall’altro, non si verifica un adeguamento dell’assetto normativo processuale che proceda di pari passo con tali innovazioni di carattere squisitamente sostanziale.

La mancata integrazione da parte del legislatore, infatti, dell'art. 19 con gli atti attraverso i quali viene esercitata l'attività di accertamento e di riscossione in ambito locale, come avvisi bonari, fatture, ingiunzioni di pagamento, ha creato molte difficoltà applicative e pone con forza la questione di una modifica dell'art. 19.

In relazione al modo in cui interpretare l'art. 19, come si è visto, le opinioni sono discordanti in quanto, da un lato, si ritiene necessaria, ai fini dell'impugnabilità, l'espressa indicazione dell'atto nell'art. 19, in quanto l'elenco sarebbe integrabile solo dal legislatore e non vi sarebbe ragione per ricomprendere atti per il cui tramite non viene avanzata alcuna pretesa impositiva³⁰⁶; dall'altro, si ritiene che, attraverso un'interpretazione estensiva di tale norma, è possibile considerare impugnabili tutti gli atti attraverso cui il soggetto legittimato manifesti la pretesa qualificata come tributaria o aventi identica struttura e funzione di quelli tassativamente elencati³⁰⁷.

Tale ultimo orientamento, condiviso da parte della giurisprudenza della Corte di Cassazione, si basa sulla tesi dell'interpretazione "*evolutiva*" del richiamato art. 19³⁰⁸.

³⁰⁶ MARONGIU, *op. cit.*, 127, ritiene non condivisibile la tesi in base alla quale attraverso la revisione dell'art. 2 sarebbe venuta meno la tassatività degli atti impugnabili in quanto la novella non ha investito l'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. Inoltre il comma 3 di tale ultima norma attua la chiusura del sistema dimostrando la tassatività dell'elencazione. Allo stesso modo si esprime CANTILLO, *op. cit.*, 810, secondo il quale l'impugnabilità di nuovi atti non può essere stabilita dall'Amministrazione finanziaria sulla base di elementi strutturali e funzionali dell'atto, in quanto ciò presenterebbe elementi di discrezionalità non consoni all'esigenza di certezza giurisdizionale. Per quanto riguarda la posizione della giurisprudenza in tal senso, si vedano le sentenze della Cassazione n. 1075 del 28 novembre 1994 e n. 4154 del 7 aprile 1993.

³⁰⁷ La Corte di Cassazione, al fine di evitare vuoti di tutela ha sempre ammesso l'interpretazione estensiva degli atti impugnabili, valorizzando i profili funzionali dell'atto rispetto alla denominazione. In proposito si veda: Cass., sent. n. 185/1999 e n. 6471/2002. La Corte di Cassazione con le sentenze n. 7312/2005 e n. 7708/2005, ha affermato che l'invito al pagamento bonario, emanato ai fini della tassa rifiuti solidi urbani, potesse essere ritenuto atto autonomamente impugnabile, allorquando contenesse tutti gli elementi (*data di emissione, tassa, anno di riferimento, intestatario, ubicazione dei locali, destinazione, superfici imponibili, tariffe, importo totale con la relativa suddivisioni in rate, termine per il pagamento, previsione delle sanzioni anche se non quantificate, eccetera*) per essere qualificato un atto di accertamento o liquidazione.

³⁰⁸ F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, cit., 365 ss.

In dottrina, con riguardo più specifico ai rapporti tra i "canoni" o "tributi", le cui controversie sono state assegnate alla giurisdizione tributaria e l'art. 19, si è sottolineato³⁰⁹ come, non essendo immediatamente rinvenibile, nella disciplina sostanziale di tali entrate, l'indicazione di atti autonomamente impugnabili ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, l'assegnazione di dette controversie alla giurisdizione tributaria comporterebbe gravi inconvenienti e veri e propri vuoti disciplinari, tanto nell'esercizio della funzione impositiva e di riscossione, quanto sotto il profilo della tutela giurisdizionale.

In proposito si è autorevolmente rilevato³¹⁰ che bisognerebbe distinguere la problematica della determinazione della giurisdizione tributaria da quella dell'organizzazione della tutela giurisdizionale entro tale ambito. La giurisdizione tributaria va determinata solo alla stregua di quanto previsto dall'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992 e quindi avendo riguardo ad una controversia avente ad oggetto qualsiasi tributo di ogni genere e specie, comunque denominato. Una volta stabiliti, a questa stregua, i confini della giurisdizione tributaria, l'ulteriore e diverso aspetto dei modi in cui essa viene internamente organizzata, a cominciare dalla individuazione degli atti autonomamente impugnabili, deve essere altrimenti risolto sulla base della disciplina contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, che, nella sua generale portata, è certamente in grado, con appropriati adeguamenti interpretativi, di sopperire alle riscontrate lacune della regolamentazione sostanziale degli anzidetti "tributi" o "canoni"³¹¹.

³⁰⁹ Da M. LOVISETTI, *L'estensione della giurisdizione tributaria alle entrate locali*, cit., 189 ss.

³¹⁰ In proposito si veda: C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. Trib.*, n. 6, 2006, 419.

³¹¹ C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, cit., 419 che sottolinea la necessità di superare "l'equivoco, nel quale dottrina e giurisprudenza viceversa solitamente incorrono, parlando, con riferimento all'art. 19 del citato decreto, di elencazione tassativa, laddove tale norma, lungi dal contenere una enumerazione chiusa di atti, esprime la tutt'affatto diversa esigenza di una predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili comunque e dovunque rintracciabile, anche in via sistematica, per escludere, secondo un regime perfettamente razionale, oltre che funzionale e costituzionalmente compatibile, l'incondizionata libertà di accesso alla tutela giurisdizionale nei confronti di ogni atto emesso nell'ambito dell'esercizio della funzione impositiva lato sensu intesa". Sul punto, più in generale, si rinvia a C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 255 ss.; Id., voce *Processo XII - Processo tributario*, in

Sul punto, in realtà, si condivide quanto da altra dottrina³¹² sostenuto e cioè che, in seguito all'ampliamento della giurisdizione tributaria, sarebbe stata opportuna una revisione della normativa che regola e disciplina gli atti impugnabili al fine di rendere effettivo il sistema di tutela processuale del contribuente. Si condivide che il continuo evolversi del settore della fiscalità locale dovrebbe indurre quanto prima il legislatore ad abbandonare il sistema dell'elencazione tassativa o nominalistico e procedere all'identificazione di criteri generali necessari all'individuazione della singola entrata patrimoniale la cui controversia è attribuita al giudice tributario e dei relativi atti impugnabili.

In seguito, poi, alla riconduzione nell'ambito dell'art. 2 di entrate che già all'epoca della modifica legislativa erano considerate di dubbia natura tributaria (il riferimento è al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, al canone per lo scarico delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani), la questione della conciliabilità di tale disposizione legislativa con l'art. 19 del medesimo decreto è esplosa con ancora più forza. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, all'impugnabilità di una fattura o bolletta o analogo documento emesso a fronte di tali canoni o tariffe. Al di là dell'effettiva natura di tali entrate (profilo del quale ci occuperemo diffusamente nel capitolo successivo) si vogliono, in questa occasione svolgere delle brevi considerazioni sulla conciliabilità di una giurisdizione così estesa con la naturale tassatività degli atti impugnabili di cui all'art. 19. E' noto come i canoni e le tariffe vengano normalmente richiesti all'utente, dall'Ente locale o dal gestore del servizio, attraverso bollette o fatture e cioè atti non previsti nell'elencazione dell'art. 19 e, di conseguenza, a rigore non impugnabili. Si ritiene che, anche in casi come questi, non vanno perse di vista le coordinate fondamentali del sistema degli atti impugnabili che in estrema sintesi sono: il carattere impugnatorio del processo tributario, la

Enc. giur. Treccani, Aggiornamento XIII, 2005, paragr. 3.2.; C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, cit., 419.

³¹² F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, cit., 365 ss.

naturale tassatività degli atti impugnabili, l'impugnabilità in via differita degli atti non nominati.

Tanto sottolineato in linea generale, nel caso di specie comporterebbe che, non potendosi impugnare direttamente la fattura (non essendo questo elencato nell'art. 19), la tutela del privato si realizzerebbe con l'impugnazione del primo atto successivo compreso tra quelli menzionati nell'articolo citato. La tutela, dunque, sarebbe attivabile solo impugnando l'ingiunzione fiscale o il ruolo (quando la riscossione è affidata all'agente della riscossione)³¹³.

Si ritiene in proposito condivisibile il ragionamento di recente seguito dalla Corte di Cassazione³¹⁴. In tale occasione, infatti, con riguardo alle operazioni di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e assimilati, svolte da soggetti che non hanno le caratteristiche soggettive dei Comuni, (ma operano come imprese nell'esercizio di vere e proprie attività commerciali), la Corte sottolinea come la bolletta non sia un atto di imposizione impugnabile, in quanto non ne ha le caratteristiche, trovando la propria regolamentazione nell'art. 21 del decreto IVA che ne definisce i contenuti. A riconferma di ciò i Giudici evidenziano che la relativa emissione non sia specificamente collegata ad un termine di decadenza (con la conseguente soggezione della pretesa creditoria agli ordinari termini di prescrizione) e non sia prevista la notificazione, procedura idonea a dare certezza della ricezione dell'atto e della individuazione del *dies a quo* per la proposizione della relativa (eventuale) impugnazione. Inoltre, che non si tratti di un atto di imposizione emerge anche dalla circostanza che la bolletta *de*

³¹³ Si è notato in proposito come una lacuna di tutela emergerebbe laddove il servizio fosse affidato ad un gestore "industriale" (art. 113, d.lgs. n. 267/2000), il quale non può sempre avvalersi dell'ingiunzione o del ruolo (per es. tale facoltà non è prevista per il gestore del servizio di fognatura e depurazione): RAGUCCI, *La giurisdizione tributaria in materia di canoni, tariffe, imposte e diritti locali, alla luce del riformato art. 2 del d.lgs 546/1992*, in *Fin. loc.*, n. 1, 2007.

³¹⁴ Cass., SS.UU., ord. 15-06-2009, n. 13894, nella qual occasione "dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del D.L. n. 203 del 2005, art. 3 bis, convertito con modificazioni con L. n. 248 del 2005, nella parte in cui devolve alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla debenza del canone (tariffa) lo smaltimento dei rifiuti urbani per violazione dell'art. 102 Cost., comma 2". Sul punto: T. MAGLIONE, *Aspetti processuali del sistema fiscale degli Enti locali*, in *Il nuovo sistema fiscale degli Enti locali*, cit., 314-319.

qua è equiparata a quelle “per l'addebito dei corrispettivi relativi alle somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano”, che sicuramente non appartengono al *genus* degli atti impositivi. La Corte stessa riconosce come in una precedente occasione³¹⁵ abbia affermato che “gli atti con cui il gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di Tariffa di Igiene Ambientale hanno natura di atti amministrativi impositivi e debbono perciò rispondere ai requisiti sostanziali propri di tali atti; in primo luogo debbono - al fine di consentire l'esercizio da parte del destinatario del diritto alla difesa - enunciare -anche in forma sintetica, purchè chiara - sia la fonte della richiesta sia gli elementi di fatto e di diritto che la giustificano, anche sotto il profilo quantitativo”. La Corte riprende tale affermazione al fine di evidenziarne i limiti, la qual cosa, si ritiene, è molto significativa. Nel criticare l'affermazione ripresa, infatti, asserisce: “Ma questa affermazione, che in qualche misura forza il dato normativo ex se insufficiente a giustificare la natura "impositiva" della precitata bolletta, è basata sul presupposto della ritenuta natura tributaria della TIA [...]”.

Volendo trarre delle conclusioni sul punto, bisogna ripartire³¹⁶ dal quadro normativo più generale. In tale quadro si coglie una tendenza a favore della privatizzazione dei servizi locali, connessa ad un processo di “detrIBUTARIZZAZIONE”, in particolare riferito alla finanza locale. In una prospettiva di federalismo si “induce”, dunque, con specifico riguardo all'area dei servizi erogati o gestiti dagli enti territoriali, il passaggio da entrate aventi natura tributaria ad entrate privatistiche, caratterizzate da forti connotazioni di corrispettività e attraverso le quali si esalta il "principio del beneficio". In luce di tale orientamento generale e ritornando alla questione che ci occupa, si ritiene che, la scelta dell'interprete debba essere quella più coerente con le ragioni di fondo che hanno indotto il legislatore a indirizzarsi verso la

³¹⁵ Corte di cass., sent. n. 17526 del 2007.

³¹⁶ E ciò emerge anche nella parte finale della citata ord. n. 13894/2009 della Cass., SS.UU. Per tali riflessioni, T. MAGLIONE, *Aspetti processuali del sistema fiscale degli Enti locali*, in *Il nuovo sistema fiscale degli Enti locali*, cit., 319.

trasformazione di una tassa in tariffa, con il disegno di abbandonare l'area della fiscalità a favore di quella della corresponsività.

Capitolo V

LA GIURISDIZIONE IN MATERIA DI ENTRATE LOCALI NELLA RECENTE GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE

1. Il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche – 2. Il riconoscimento della natura tributaria del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari - 2.1. Le differenze tra Cosap e Cimp - 3. La Tariffa di igiene ambientale: l'evoluzione legislativa e il variegato panorama dottrinario in merito alla natura dell'entrata - 3.1. L'“oscillante” giurisprudenza della Corte di cassazione in relazione alla natura della Tia - 3.2. La Corte costituzionale riconosce la natura tributaria della T.i.a. – 3.3 Il legislatore e la prassi rigettano confusione sulla natura della Tia - 4. Il canone per il servizio di scarico e depurazione delle acque - 5. Osservazioni conclusive sulla giurisprudenza costituzionale ed enucleazione della nozione di tributo ai fini dell'art.2 del d.lgs 546/1992 - 6. Le conseguenze del riconoscimento della natura tributaria di un'entrata locale, al di là dei profili di giurisdizione: nuovi scenari

1. IL CANONE PER L'OCCUPAZIONE DI SPAZI ED AREE PUBBLICHE

La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap) è il più vecchio tributo locale. Istituita, infatti, nel 1865, è sopravvissuta a molte riforme in materia di tributi locali, anche grazie alla struttura semplice e snella che la caratterizza e che ne rende agevole la gestione³¹⁷.

Il legislatore, poi, nel far propri i risultati del lavoro della Commissione Gallo³¹⁸ che aveva auspicato la sostituzione della Tosap con un canone concessorio (il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche), peraltro da istituire facoltativamente da parte dei Comuni, abolì la Tosap³¹⁹,

³¹⁷ Per approfondimenti sulla disciplina della Tosap e del Cosap si rinvia a CEPARULO A., *I tributi comunali*, in AA. VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2010, 166-177.

³¹⁸ Commissione presieduta dal Prof. Franco Gallo, *Relazione conclusiva dei lavori della Commissione Gallo*, in *Quaderni*, 1997, Cap. 3, paragr. 3.5.

³¹⁹ Precisamente fu abrogata a decorrere dal 1° gennaio 1999, con l'art. 51, comma 2, lett. a del d.lgs. n. 446 del 15 dic. 1997.

prevedendo la possibilità per i Comuni di regolamentare il canone in base a tariffa per la concessione avente ad oggetto l'occupazione temporanea o permanente di strade, aree e relativi spazi appartenenti al demanio o patrimonio indisponibile del Comune, comprese le aree destinate a mercati anche attrezzati, nonché di aree private soggette a servitù di pubblico passaggio³²⁰. Successivamente, il legislatore, ritornando sui propri passi, ha abrogato³²¹ l'eliminazione della tassa ed è questo il motivo per cui oggi convivono nel sistema sia la Tosap che il Cosap³²², nel senso che Comuni o Province possono mantenere la tassa o escluderla in favore dell'applicazione del canone³²³.

La Corte di cassazione, chiamata a regolare la giurisdizione sulle controversie in materia di Cosap, non ha assunto una posizione chiara ed univoca sul punto³²⁴: ha, in un primo momento, escluso la giurisdizione delle Commissioni tributarie sulla base della motivazione che il canone in parola aveva natura concessoria; successivamente ha riconosciuto la giurisdizione tributaria, perché materia in precedenza già appartenente a tale giurisdizione³²⁵.

³²⁰ Si veda: S. FIORENTINO, *Tosap ed occupazioni di aree destinate ad attività mercatali: gli effetti di un'attività comunale di riordino degli spazi per attività commerciali sull'applicazione della tassa per occupazione di spazi ed aree pubbliche*, in *Riv. Trib. Loc.*, n. 3, 2001, 261 ss.

³²¹ Con l'art. 31, comma 14, legge 23 dicembre 1998, n. 448 si è abrogato il citato art. 51, comma 2, lett. a del d.lgs. n. 446/1997.

³²² Disciplinato dall'art. 63 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

³²³ CEP PARULO A., *I tributi comunali*, in *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, cit., 174.

³²⁴ Corte di cass., sent. n. 12167 del 2003; SS. UU., n. 5167 del 2004; SS. UU., n. 5164 del 2005; SS. UU., n. 1239 del 2005, tutte in *bancadati Big*, Ipsosa.

³²⁵ Si ricorda quanto autorevolmente sostenuto in dottrina da DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., 272-284, circa la natura del Cosap. L'Autore, dopo aver ricordato il precedente dibattito sulla natura della Tosap e dopo aver richiamato gli orientamenti della Commissione Gallo in merito all'istituzione del Cosap in sostituzione della Tosap, procede ad un'analisi comparativa dei principi e dei criteri direttivi contenuti nell'art. 3, commi 143 e 149 della legge n. 662 del 1996 con la disciplina del Cosap contenuta nell'art. 63 del d.lgs. n. 446/1997 e conclude che "Il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche comunali e provinciali è quindi qualificabile come un'entrata pubblica di diritto privato "speciale".

La situazione era questa quando nel 2005³²⁶ intervenne il legislatore espressamente prevedendo (attraverso l'aggiunta effettuata al comma 2 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992) che il canone in parola rientra nella materia devoluta alla cognizione del giudice tributario. Tale intervento legislativo, come già ribadito in generale, lungi dall'aver risolto ogni problema in proposito, ha suscitato l'interesse della dottrina che sul punto si è divisa tra chi³²⁷ disconosceva la natura tributaria del Cosap e chi³²⁸, invece, la riaffermava.

A risolvere la questione, e questa volta definitivamente, è intervenuta la Corte costituzionale, che, con la sentenza n. 64 del 2008³²⁹ ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo n. 546/1992, nella parte in cui stabilisce che *“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”*.

A fronte del *trend* di progressivo ampliamento della giurisdizione tributaria, la sentenza in parola costituisce una significativa battuta di arresto.

La Corte, precisamente, giunge a tale conclusione sulla base dei due seguenti passaggi argomentativi: *“1) la modificazione dell'oggetto della giurisdizione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione è consentita solo se non "snaturi" la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice speciale; 2) una volta che,*

³²⁶ Si tratta del più volte citato art. 3-bis, d.l. n. 203/2005, convertito con modificazioni dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248.

³²⁷ F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, cit., 365; BASILAVECCHIA, *Modifiche al processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2006, 195 ss.; LOVISOLO, *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione dei poteri del giudice tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, 1056.

³²⁸ FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2007, 1059.

³²⁹ Corte cost., sent. n. 64 del 14 marzo 2008 in *Giur. it.* 2008, 2349 con nota di TESAURO, *In tema di limiti della giurisdizione tributaria*. Sul punto: C. GLENDI, *Limiti costituzionali all'espansione «extra moenia» della giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 18, 2008, 1445; G. MARINI, *Incostituzionalità della giurisdizione tributaria e rapporti pendenti*, *GT – Riv. Giur. Trib.*, 5, 2008, 376; G. PETRILLO, *Tributi, nuove entrate locali e loro controversa natura giuridica*, in *Il nuovo sistema fiscale degli Enti locali*, cit., 74-75.

conformemente a quanto asserito dal diritto vivente, sia esclusa la natura tributaria del COSAP, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria - ad opera della norma censurata - delle controversie relative a tale canone "snatura" la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice tributario e, conseguentemente, viola l'evocato art. 102, secondo comma, Cost."

La Corte, dunque, richiama i limiti sanciti in Costituzione (art. 102 e VI disp. Trans. Fin.) dai quali deriva che la prevista revisione (entro il termine ordinario di cinque anni), se, da un lato, non comporta *"una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento"* delle giurisdizioni revisionate, dall'altro, impone al legislatore ordinario *"di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisdizione speciale) le materie attribuite alla loro rispettive competenze"* e *"di assicurare la conformità a Costituzione"* delle medesime.

Dopo aver ulteriormente precisato che *"il menzionato duplice limite opera con riferimento ad ogni modificazione legislativa riguardante l'oggetto delle giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione (sia in sede di prima revisione, che successivamente)"*, la sentenza conclude che *"l'identità della "natura" delle materie oggetto delle suddette giurisdizioni costituisce, cioè, una condizione essenziale perché le modifiche legislative di tale oggetto possano qualificarsi come una consentita "revisione" dei giudici speciali e non come una vietata introduzione di un "nuovo" giudice speciale"*.

Tali riflessioni sono, peraltro, conformi alla consolidata giurisprudenza della stessa Corte costituzionale³³⁰.

Passando al cuore della sentenza in parola, i Giudici sottolineano come la giurisdizione del giudice tributario debba essere *"imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto"* e, poco più avanti parlano di un *"nesso di inscindibilità tra giurisdizione tributaria e materia tributaria"* Di qui, quali ulteriori corollari, la constatazione, in termini negativi, che *"il difetto della natura tributaria della controversia fa necessariamente venir*

³³⁰ Come non manca di sottolineare la Corte nella stessa sentenza in commento facendo specifico richiamo alle sentenze n. 41 del 1957; 3 agosto 1976, n. 215; 1° dicembre 1982, n. 196, tutte in *Bancadati Big*, Ipsoa.

meno il fondamento costituzionale della giurisdizione del giudice tributario” e l’affermazione, in termini positivi, che “l’attribuzione a tale giudice della cognizione della suddetta controversia si risolve inevitabilmente nella creazione, costituzionalmente vietata, di un “nuovo” giudice speciale”. In altre parole, ancora, “l’attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali”³³¹.

La Corte, però, non si limita a ciò e precisa che un’illegitima attribuzione al giudice tributario *“può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che ampli la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall’erronea qualificazione di “tributaria” data dal legislatore (o dall’interprete) ad una particolare materia (come avviene, ad esempio, allorché si riconducano indirettamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria)”*.

Aggiunge, ancora, la Corte: *“per valutare la sussistenza della denunciata violazione dell’art. 102, secondo comma, Cost., occorre accertare, perciò, se la controversia devoluta ai giudici tributari abbia o no effettiva natura tributaria.”* In proposito la Corte richiama i criteri elaborati dalla stessa giurisprudenza costituzionale in precedenti occasioni per qualificare come tributarie le entrate erariali, che, come si ricorderà, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, consistono nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla

³³¹ Anche questi enunciati non si differenziano da quanto già era stato messo in luce dalla stessa Corte costituzionale nell’ordinanza, n. 144/1998, cit., commentata da C. GLENDI, *Le nuove Commissioni tributarie non sono incostituzionali*, in *Corr. Trib.* n. 22, 1998, 1669. In questa ordinanza venne dichiarata manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 e dei decreti legislativi 31 dicembre 1992, n. 545 e n. 546, sollevata, in riferimento all’art. 102, secondo comma, e alla VI disposizione transitoria della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Lecce con ordinanza 24 marzo 1997, n. 2, in *Corr. Trib.* n. 20/1997, 1491 ed *ivi*, 1455, il commento di C. GLENDI, *Sono incostituzionali le Commissioni tributarie provinciali o regionali?*. Da ultimo, si segnalano le ordinanze n. 34 del 2006; 1° febbraio 2006, n. 35; 10 marzo 2006, n. 94; 19 dicembre 2006, n. 427 e 23 novembre 2007, n. 395, tutte in *Bancadati Big*, Ipsoa, richiamate anche nella sentenza in commento.

pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante³³².

Come è stato opportunamente evidenziato³³³, dalla sentenza in commento emerge un *quid pluris* rispetto al *dictum* dell'ordinanza n. 144/1998. In tale ordinanza, infatti, veniva soltanto fatto riferimento alla materia tributaria in sé, quale sufficiente salvaguardia del non snaturamento della medesima da parte del legislatore ordinario. Con la sentenza in parola, invece, la Corte, di fronte agli ulteriori sviluppi dei dati legislativi e in un'ottica di contenimento di nuovi ampliamenti, pone l'accento sulla "effettiva natura tributaria" delle controversie demandate ai giudici speciali tributari, facendo anche specifico richiamo ai criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per qualificare come tributarie le entrate erariali e segnalando l'insufficienza di una definizione soltanto nominalistica di tributo³³⁴.

In modo coerente con tale ragionamento, il giudice delle leggi giunge alla declaratoria d'incostituzionalità, proprio dopo aver enunciato la natura non tributaria di detto canone. In proposito, però, si evidenzia una criticità nel ragionamento della Consulta: questa, infatti, enuncia la natura non tributaria del canone in parola, senza compiere essa stessa una specifica valutazione ed analisi della natura effettiva del Cosap. La Consulta si limita, infatti, a richiamare la giurisprudenza della Corte di cassazione³³⁵ che aveva in più

³³² *Ex multis*: sentenze n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005, cit.

³³³ In tal senso: C. GLENDI, *Limiti costituzionali all'espansione «extra moenia» della giurisdizione tributaria*, cit., 1445 ss.

³³⁴ Sul punto si veda: C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, cit., 421, laddove si precisa che "in realtà, la nozione di "tributo" ai fini dell'appartenenza della relativa controversia alla giurisdizione tributarie è una nozione unitaria che dev'essere complessivamente ricavata da ogni dato, sostanziale e processuale, fornito dall'ordinamento", nell'ambito della quale valutazione complessiva "non può non tenersi conto delle indicazioni espressamente fatte dal legislatore stesso assegnando specificamente alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti determinate prestazioni imposte, per le quali potrebbero sussistere e sono sorti dubbi sulla loro qualificazione come "tributi" e sulla riconduzione delle relative controversie nell'ambito della "giurisdizione tributaria".

³³⁵ La sentenza in commento ricorda le pronunce delle Sezioni Unite civili della Corte di cassazione, 19 agosto 2003, n. 12167, in *Bancadati Big*, Ipsoa; 17 marzo 2004, n. 5462, in *Vita not.*, 2004, 1071; 21 gennaio 2005, n. 1239, in *Bancadati Big*, Ipsoa; 28 giugno

occasione enunciato la natura privatistica del Cosap, rilevando come il canone in parola "*risulta disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici*".

La Corte costituzionale afferma testualmente che tali conclusioni della giurisprudenza di legittimità, che enunciano la natura non tributaria del Cosap "*per il numero elevato, la sostanziale identità di contenuto e la funzione nomofilattica dell'organo decidente - costituiscono diritto vivente*" ed inoltre, "*prospettano una ricostruzione plausibile dell'istituto, non in contrasto con i sopra ricordati criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per individuare le entrate tributarie*"³³⁶; pertanto ne recepisce le conclusioni.

2006, n. 14864, *ivi*; 25 gennaio 2007, n. 1611, *ivi*; 14 giugno 2007, n. 13902, *cit.*; *Id.*, 7 dicembre 2007, n. 25551, *ivi*. In particolare, la sent. n. 12167/2003, *cit.*, afferma che "*il COSAP è stato concepito dal legislatore come un quid ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo (TOSAP) 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 di beni pubblici*". In dottrina, sulla natura non tributaria del Cosap, v., per tutti, DEL FEDERICO, *Il nuovo canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche. Tassa, corrispettivo o prezzo pubblico?*, in *Riv. dir. trib.* n. 3, 1998, I, 181, e GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in *Digesto disc. priv sez. comm.*, vol. XVI, Torino, 1999, 183.

³³⁶ Con riguardo a tale ultima parte del ragionamento dei giudici costituzionali, si è evidenziata una smagliatura: la Corte costituzionale parla di diritto vivente tratto dalle pronunce delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, senza peraltro considerare che queste, se un tempo avevano considerato non tributarie le relative controversie, hanno poi mutato opinione, per l'appunto a seguito dello *ius superveniens*, attribuendo a dette controversie natura tributaria e sottraendole così al giudice ordinario: in tal senso C. GLENDI, *Limiti costituzionali all'espansione «extra moenia» della giurisdizione tributaria*, *cit.*, 1445 ss., richiamando la sent. n. 1611/2007, *cit.* In tale occasione si afferma *claris verbis* che dopo l'intervento legislativo del 2005 "*ha perso rilievo, ai fini della determinazione della giurisdizione, la distinzione tra TOSAP e COSAP*" e "*in ogni caso la competenza giurisdizionale appartiene al giudice tributario*", mentre nella sentenza 14 giugno 2007, n. 13902, *cit.*, con riferimento a tutti i canoni previsti dal nuovo dato normativo, si aggiunge altresì che della "*legittimità costituzionale della devoluzione delle controversie sui predetti canoni non può fondatamente dubitarsi, trattandosi di prestazioni che fino a poco tempo prima costituivano dei veri e propri tributi che, successivamente, sono stati riqualificati come corrispettivi di una concessione o di servizio senza, però, subire notevoli modificazioni sostanziali*". MARINI G., *Incostituzionalità della giurisdizione tributaria e rapporti pendenti*, *cit.*, 376.

Come è stato autorevolmente osservato³³⁷ tale situazione, che la Corte espressamente sottolinea, appare sostanzialmente autosvalutativa dei propri poteri. Al Giudice delle leggi, infatti, non può certo negarsi la possibilità di condurre in maniera autonoma ed indipendente il giudizio sulla natura tributaria di un'entrata, peraltro anche in difformità di una pur consolidata giurisprudenza, se da ciò dipende il giudizio di costituzionalità. E ciò a maggior ragione laddove la stessa Consulta dispone dei criteri, elaborati in precedenti pronunce, da seguire nella qualificazione dell'entrata, criteri che possono essere utilizzati anche per valutare la correttezza dell'*iter* argomentativo seguito da altra giurisprudenza.

2. IL RICONOSCIMENTO DELLA NATURA TRIBUTARIA DEL CANONE PER L'INSTALLAZIONE DEI MEZZI PUBBLICITARI

Prima di soffermarci in modo specifico sulla natura del Canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (Cimp), si ritiene opportuno, ai fini di una migliore comprensione di tale profilo, nonché delle implicazioni connesse, una brevissima panoramica più generale che abbracci anche l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni³³⁸.

In particolare, l'imposta comunale sulla pubblicità, in base a quanto precisato dall'art. 1 del d.lgs. n. 507/1993, colpisce solo la cd "pubblicità esterna", espressione non chiarissima con la quale il legislatore ha voluto sottolineare che assoggettata ad imposizione è una sola delle tipologie attraverso le quali può estrinsecarsi il fenomeno pubblicitario e cioè le forme pubblicitarie diverse da quella editoriale, radiofonica o televisiva³³⁹, la cui

³³⁷ M. LOVISETTI, *La consulta riconosce la natura tributaria del cimp*, in *Corr. Trib.*, n. 30, 2009, 2466 ss.

³³⁸ L'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni sono disciplinati dal d.lgs. n. 507 del 15.11.1993, Capo I.

³³⁹ In senso critico, A. URICCHIO, *Manuale dei tributi locali. L'imposta sulla pubblicità. Le manifestazioni pubblicitarie soggette all'imposta sulla pubblicità*, Rimini, 2007.

diffusione esorbita dall'ambito territoriale comunale³⁴⁰. Il medesimo testo legislativo (d.lgs. n. 507/1993), negli artt. da 18 a 24, regola il diritto sulle pubbliche affissioni, che è un prelievo sopportato dal cittadino a fronte del pubblico servizio di affissione, in appositi impianti comunali, di manifesti contenenti comunicazioni aventi finalità istituzionali, sociali, ma comunque privi di rilevanza economica.

Sia in dottrina che in giurisprudenza è molto discussa la natura di tali diritti sulle pubbliche affissioni. Secondo la Corte di Cassazione³⁴¹, l'entrata in parola avrebbe natura di corrispettivo privato. In dottrina, invece, da una parte³⁴² si è sostenuto che esso avrebbe natura mista o composita, perché ingloba in sé l'imposta sulla pubblicità ed il costo del servizio di affissione; da altra parte³⁴³ si è sostenuto che si tratterebbe di una vera e propria tassa versata a fronte di un servizio pubblico di esclusiva competenza comunale.

³⁴⁰ In generale in tema di imposta sulla pubblicità e di Cimp si veda: A. CEPARULO, *I tributi comunali, L'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni*, cit., 138-155; A. URICCHIO, *Manuale dei tributi locali. L'imposta sulla pubblicità. Le manifestazioni pubblicitarie soggette all'imposta sulla pubblicità*, cit.; F. TESAURO, *In tema di imposta sulla pubblicità realizzata mediante affissioni dirette*, in *La finanza locale*, 2007, 9 ss.; A. GIOVANARDI, *Sull'irrelevanza della diffusione del messaggio pubblicitario ai fini della configurazione del presupposto dell'imposta sulla pubblicità*, in *Riv. Dir. trib.*, 2005, 250 ss.; S. LA ROCCA, *Le recenti modifiche alla disciplina dell'imposta sulla pubblicità, del diritto sulle pubbliche affissioni e del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari*, in *il fisco*, n. 18, 2002, 2770 ss.; G. BOTTINO, *L'imposta comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni*, Milano, 2001; G. PORCARO, *Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario, IV, I tributi in Italia*, Padova, 2001, 387-414; S. CIANFROCCA-C. ROTUNNO, *La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta comunale sulla pubblicità e i canoni COSAP e CIMP*, Rimini, 2001, 337 ss.; A. URICCHIO, *L'imposta sulla pubblicità*, in AA.VV., *Manuale dei tributi locali*, Rimini, 1998, 167 ss.; G. DE PAULIS, *Il regime alternativo di autorizzazione delle manifestazioni pubblicitarie. I principi istitutivi e la gestione della tariffa*, in *La finanza locale*, 1998, 293 ss.; F. PACE, *Tributi locali, Commento articolo per articolo dei dd.lgs. nn. 446/97, 504/1992, 507/1993*, Milano, 1998, 211 ss.; P. BONANNI, *La pubblicità e le pubbliche affissioni. Commento al Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507 ed al Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446*, Padova, 1998, 147-151.

³⁴¹ Corte di Cass., sent. n. 2594, 24 maggio 1978.

³⁴² TUNDO, *I tributi comunali. Profili ricostruttivi*, Milano, 1999; PORCARO, *Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni*, cit. 472.

³⁴³ A. URICCHIO, *Manuale dei tributi locali. L'imposta sulla pubblicità*, cit., nonché CEPARULO, *I tributi comunali, L'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni*, 148, ove l'Autore sottolinea come sia maggiormente condivisibile tale tesi perché l'espressione "diritto comprensivo dell'imposta sulla pubblicità", di cui all'art 19 del d.lgs. 507/1993, comma 1, "ha solo il significato di escludere dall'imposta sulla pubblicità il manifesto contenente un messaggio pubblicitario assoggettabile a quest'ultima, affisso per il tramite del servizio pubblico, per evidente ragione di doppia imposizione".

Nel 1997, poi, il legislatore tributario ha inaugurato una stagione di “defiscalizzazione” delle tasse e delle imposte locali, riconoscendo cioè agli Enti locali la possibilità di trasformare tali entrate in tariffe, canoni, prezzi pubblici. Come si è avuto modo di evidenziare, il legislatore, nel riconoscere tale facoltà, non ha elaborato categorie con caratteristiche specifiche ben delineate, così che i prelievi frutto di tale “distribuzione”, creano problemi connessi alla identificazione della loro natura giuridica³⁴⁴ con conseguenze non di poco conto sulla giurisdizione.

In linea con tale tendenza generale alla “defiscalizzazione”, anche in tale settore, il legislatore, con l’art. 62 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 ha previsto che i Comuni, nell’esercizio della loro potestà regolamentare *ex art.* 52 del medesimo decreto, possono introdurre, in alternativa all’imposta comunale sulla pubblicità, un canone per le iniziative pubblicitarie, determinando, tra le altre cose, la tariffa, nonché divieti, esenzioni ed agevolazioni.

Le scarse indicazioni dettate dal legislatore con riguardo a tale canone hanno subito fatto sorgere dubbi sulla natura giuridica di tale entrata e, per tale via, del giudice competente a conoscerne. Il legislatore, probabilmente nel tentativo di risolvere tale questione delicata, come è noto, è intervenuto nel 2005³⁴⁵, riconducendo espressamente alla giurisdizione tributaria le controversie relative a tale canone.

In realtà, l’intervento legislativo in parola non ha risolto definitivamente la questione dell’effettiva natura tributaria di tale canone, lasciando aperte le discussioni sul punto.

Con riguardo proprio a tale canone una recentissima sentenza della Corte costituzionale³⁴⁶ ha affermato che il Cimp costituisce un prelievo della stessa natura dell’omonima imposta, nonostante il diverso *nomen iuris*, dato

³⁴⁴ Sul punto si rinvia a CEPARULO, *I tributi comunali, L’imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni*, cit., 151.

³⁴⁵ Si tratta del più volte citato art. 3-bis, d.l. n. 203/2005, convertito con modificazioni dall’art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248.

³⁴⁶ Corte cost., sent. 8 maggio 2009, n. 141, in *bancadati Big*, Ipsoa.

che presenta tutte le caratteristiche del tributo; sulla base di ciò la Corte conclude nel senso della sussistenza della giurisdizione tributaria con riguardo a tale entrata³⁴⁷.

La vicenda sottoposta all'attenzione della Consulta deriva da una questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria di Genova (adita, a sua volta, in seguito all'impugnazione di un'ingiunzione fiscale emessa dal Comune di Genova in materia di canone per l'installazione di mezzi pubblicitari)³⁴⁸, che dubita della costituzionalità dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, d.lgs. n. 546/1992, nella parte in cui riconduce alla giurisdizione tributaria anche il Cimp.

La Commissione rimettente muove dalle seguenti due considerazioni: la giurisdizione tributaria è legittima solo se rimane circoscritta alle controversie aventi ad oggetto prelievi di natura tributaria; il canone oggetto del giudizio non ha questa natura.

La Corte costituzionale, investita della questione, precisa subito come condivide la prima affermazione³⁴⁹, ma non anche la seconda.

³⁴⁷ La Corte cost., nella sentenza in parola afferma testualmente: *“Le sopra indicate caratteristiche strutturali e funzionali del CIMP, desumibili dalla sua complessiva disciplina, rendono evidente, dunque, che tale prelievo non è inquadrabile tra le entrate non tributarie, siano esse di diritto privato comune o speciale, ma costituisce una mera variante dell'imposta comunale sulla pubblicità e conserva la qualifica di tributo propria di quest'ultima. Le controversie aventi ad oggetto la debenza del CIMP, pertanto, hanno natura tributaria e la loro attribuzione alla ognizione delle commissioni tributarie, ad opera della disposizione denunciata, rispetta l'evocato parametro costituzionale”*. Sul punto, di contrario avviso era stata la prassi: Ministero delle finanze, Dir. fisc. loc., circ. 3 novembre 1998, n. 256/E, in *Bancadati Big*, Ipsoa; circ. 3 maggio 2002, n. 3/DPF, in *C.T.* n. 35, 2002, 3208, con commento di R. SUCCIO, *Quando le insegne di esercizio delle attività commerciali non pagano il canone*; risol. 5 febbraio 2003, n. 25/E, in *Bancadati Big*, Ipsoa. Tale prassi citata, aveva attribuito, in verità in modo apodittico, natura non tributaria, bensì patrimoniale, al Cimp, al Cosap ed alla Tia.

³⁴⁸ Comm. trib. prov. di Genova, ord. 4 agosto 2008, n. 272, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12, 2008, 1072, con commento di M. LOVISETTI, *Dubbi di legittimità costituzionale sulla giurisdizione tributaria per il canone sulla pubblicità*.

³⁴⁹ La Corte, infatti, in modo costante ha sempre ritenuto che la giurisdizione del giudice tributario *“deve ritenersi imprescindibilmente collegata”* alla *“natura tributaria del rapporto”* (ordinanze n. 395 del 2007; n. 427, n. 94, n. 35 e n. 34 del 2006), con la conseguenza che l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi tale natura comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali posto dall'art. 102, secondo comma, Cost. (sentenze n. 130 e n. 64 del 2008). In merito a quest'ultima sentenza si rinvia al paragrafo precedente.

Confermato, infatti, il principio guida, costituito dall'imprescindibile collegamento della giurisdizione tributaria con la natura tributaria del rapporto, *“con la conseguenza che l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi tale natura comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali posto dall'art. 102, secondo comma, Cost.”*, la Consulta passa quindi ad interrogarsi sulla natura giuridica del Cimp.

In proposito si vuol sottolineare come, a differenza di quanto era avvenuto nella precedente sentenza relativa al Cosap³⁵⁰, la Consulta non si è limitata a prendere atto dell'opinione espressa dal “diritto vivente” in ordine alla natura dell'entrata, ma ha effettuato un'autonoma valutazione al riguardo, che si è conclusa con il riconoscimento di una continuità di disciplina e, quindi, di natura giuridica, tra l'imposta sulla pubblicità e il Cimp³⁵¹.

In realtà in tale occasione la Corte è “costretta” a procedere ad una autonoma valutazione, perché, con riguardo alla natura del Cimp, manca il “diritto vivente” della giurisprudenza di legittimità³⁵².

La Corte nel procedere alla valutazione della natura del Cimp, osserva come il criterio della denominazione sia privo di rilievo. Infatti, *“occorrendo riscontrare in concreto e caso per caso se si sia o no in presenza di un tributo [...] lo stesso comma 1 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, ponendosi nella medesima prospettiva della giurisprudenza costituzionale [...], precisa che appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti “i tributi di ogni genere e specie comunque denominati. Ne discendono l'assoluta ininfluenza, ai fini del giudizio di costituzionalità, dell'autoqualificazione*

³⁵⁰ Corte cost., sent. n. 64 del 2008, cit., analizzata al paragrafo precedente.

³⁵¹ Si veda, in commento alla sent.: M. LOVISETTI, *La consulta riconosce la natura tributaria del cimp*, cit., 2466 ss.; E. CARRASI, *Doverosità della prestazione, mancanza di rapporto sinallagmatico e collegamento alla spesa pubblica: la natura tributaria del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari*, in *Riv. giur. trib.*, 9, 2009, 753 ss.; P. MURGIA, *La Corte Costituzionale qualifica come entrata tributaria il canone comunale sulla pubblicità*, in *il fisco*, 21, 2009, 3433.

³⁵² Cfr. M. LOVISETTI, *La consulta riconosce la natura tributaria del cimp*, cit., 2466 ss.

legislativa del prelievo e la conseguente necessità di desumere la natura del prelievo stesso dalla sola disciplina posta dal legislatore ordinario”.

Evidenzia, poi, come la previsione legislativa che fa rientrare il Cimp nella giurisdizione tributaria non possiede un valore interpretativo univoco, perché potrebbe tanto confermare la limitazione della giurisdizione tributaria ai soli prelievi fiscali, quanto piuttosto mirare a includervi anche prelievi privi di tale natura.

Inoltre, l'alternatività tra imposta sulla pubblicità e Cimp è profilo insufficiente per fondare la natura non tributaria del secondo, dal momento che *“nulla osta a che un prelievo tributario sia sostituito da un prelievo della stessa natura, come dimostrato dai numerosi esempi di tributi surrogatori esistenti nell'ordinamento”*. Si tratta, infatti, delle cosiddette fattispecie alternative, ravvisabili quando un fatto, che è, di regola, presupposto di applicazione di un tributo (nel nostro caso, l'imposta di pubblicità) non lo è allorquando è soggetto ad un altro tributo, nella specie il Cimp se attivato (facoltativamente) dal Comune³⁵³.

Il vero criterio accolto dalla Corte si fonda sull'interpretazione della *“disciplina sostanziale”* del Cimp alla luce dei criteri a tal fine elaborati dalla stessa giurisprudenza costituzionale³⁵⁴ che, come si è avuto più volte modo di evidenziare, sono rappresentati: i) *“dalla doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti”* e ii) *“dal collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante”*³⁵⁵. Tanto premesso, secondo la Corte il Cimp

³⁵³ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2006, 111.

³⁵⁴ Vengono espressamente richiamate Corte cost., sent. n. 335/2008, cit.; n. 64/2008, cit.; n. 334, 19 ottobre 2006; n. 73, 11 febbraio 2005, tutte in *Bancadati Big*, Ipsoa.

³⁵⁵ Con riguardo alla nozione di tributo, fondamentale è l'apporto della giurisprudenza e, in particolare, di quella costituzionale, che è andata elaborando, nel corso degli anni, precisi parametri di riferimento, costituenti anche criteri ermeneutici, quali, in specie, la doverosità della prestazione, la mancanza di un rapporto sinallagmatico, il collegamento della prestazione alla spesa pubblica in relazione a un presupposto economicamente rilevante. E' alla luce di tali criteri che va condotta l'interpretazione della disciplina sostanziale dell'entrata, al fine di accertarne la natura tributaria. Coerenti rispetto a tali conclusioni sono i precedenti arresti della stessa Corte costituzionale. Ad esempio, nella sentenza 19 ottobre 2006, n. 334, relativa al prelievo unico erariale sugli apparecchi e congegni di gioco, si afferma che *“anche a prescindere dalla denominazione di “tributo”[...]*

assume natura tributaria perché emerge una netta continuità di disciplina rispetto all'imposta "madre", di cui costituisce una mera variante.

Un primo elemento di sicura analogia enucleato dalla Corte attiene all'oggetto di tali due prelievi. Il presupposto dell'imposta è costituito dalla "*diffusione di messaggi pubblicitari*"; analogamente, il canone è dovuto per "*l'installazione di mezzi pubblicitari*" o, più precisamente, per l'effettuazione di "*iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente*"³⁵⁶. Da ciò deriva che non sono ipotizzabili attività pubblicitarie che costituiscano presupposto solo dell'imposta e non anche del Cimp.

Inoltre, nè l'imposta nè il canone possono essere qualificati come controprestazione dell'uso di aree pubbliche e ciò è particolarmente evidente

la natura di "entrata tributaria erariale" del medesimo si desume, infatti, in modo univoco dalla sua disciplina positiva e dalla sua derivazione dall'imposta sugli intrattenimenti" e si conclude che "*il prelievo erariale unico ha, dunque, natura tributaria, perché è sostitutivo dell'imposta sugli intrattenimenti, della quale, pur nella sua autonomia, ha mantenuto le caratteristiche essenziali*". Ancora, nella sentenza 11 febbraio 2005, n. 75, relativa al contributo unificato per le spese degli atti giudiziari, si afferma che la natura tributaria del predetto contributo si desume, indipendentemente dal *nomen iuris*, dal fatto che è sostitutivo di tributi preesistenti, dalla conseguente applicazione al contributo unificato delle stesse esenzioni prima previste per i tributi sostituiti, dall'espressa configurazione di prelievo coattivo volto al finanziamento delle spese per gli atti giudiziari, dalla commisurazione forfetaria al valore delle cause. "*Il contributo ha, pertanto, le caratteristiche essenziali del tributo e cioè la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa, quale è quella per il servizio giudiziario ..., con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante*". Anche nella sentenza 14 marzo 2008, n. 64, cit., relativa al Cosap, la Corte, come si è visto, richiama espressamente i menzionati criteri ermeneutici, giungendo però ad escludere la natura tributaria del prelievo alla luce della giurisprudenza di legittimità formatasi sul punto, costituente diritto vivente, che ha prospettato "*una ricostruzione plausibile dell'istituto, non in contrasto con i sopra ricordati criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per individuare le entrate tributarie*". Ad ogni modo la definizione di tributo data dalla giurisprudenza costituzionale crea dubbi in dottrina: da un lato vi è chi sostiene (F. BATISTONI FERRARA, *La giurisdizione speciale tributaria nell'ultima giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Fisconline*, propone in sostanza di considerare tributi le entrate destinate a finanziare le spese pubbliche a vantaggio della collettività indistinta dei consociati, ammettendo, peraltro, la legittimità costituzionale dei tributi di scopo.) che essa richiede ulteriori precisazioni, perché carattere coattivo della prestazione e collegamento alle spese pubbliche, se non meglio definiti, costituirebbero criteri evanescenti, applicabili ad un'ampia gamma di prestazioni imposte che non sono considerate tributi, quali, ad esempio i contributi previdenziali obbligatori; dall'altro vi è chi afferma (C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, cit., 421.) che la nozione di tributo è unitaria e deve essere ricavata da ogni dato, sostanziale e processuale, fornito dal legislatore, non potendosi ignorare, al riguardo, le indicazioni espresse dal legislatore stesso nell'attribuire alla giurisdizione tributaria le controversie attinenti a determinate prestazioni imposte.

³⁵⁶ Cfr., rubrica dell'art. 62 del d.lgs. n. 446 del 1997.

nel caso in cui il mezzo pubblicitario sia installato in aree private. In tale caso, infatti, la stessa natura privata del bene sul quale avviene l'installazione esclude in radice la possibilità di configurare un nesso di corrispettività contrattuale tra il Cimp e l'utilizzazione dell'area.

Un ulteriore elemento di analogia è rappresentato dal fatto che il Comune, al fine di applicare sia l'imposta che il canone per la pubblicità, deve adottare un regolamento che ha sostanzialmente lo stesso contenuto per ambedue i prelievi.

Significativo, inoltre, è che la tariffa del Cimp sia parametrata a quella dell'imposta: ne deriva che l'importo del canone, analogamente a quello dell'imposta, non è determinato in funzione del criterio della copertura del costo di un eventuale servizio prestato dal Comune a favore di chi installi il mezzo pubblicitario. Ciò conferma l'impossibilità di configurare un rapporto di corrispettività contrattuale³⁵⁷.

In conclusione, i sottolineati tratti di continuità tra la disciplina del Cimp e quella dell'imposta sulla pubblicità evidenziano che il canone costituisce - seppure con diverso *nomen iuris* - un prelievo della stessa natura dell'imposta.

Da ciò deriva la legittimità della disposizione legislativa sottoposta al vaglio della Consulta ma deriva anche la considerazione che, per ciò che attiene al Cimp, non può parlarsi di un ampliamento della giurisdizione tributaria conseguente alle modifiche apportate dall'art. 3-bis, comma 3, del D.L. n. 203/2005, dovendosi ritenere che il prelievo in questione fosse comunque inquadrabile tra i “*tributi di ogni genere e specie*” e che, pertanto,

³⁵⁷ La Corte costituzionale evidenzia anche come un altro motivo di analogia tra i prelievi in parola è dato dal fatto che, il sistema di controllo, accertamento e sanzioni amministrative degli abusi è sostanzialmente uguale nei due casi. Sulla base di disposizioni imperative di fonte legale o regolamentari e non pattizie, infatti, in entrambe le entrate: l'obbligo di versamento sussiste anche per la pubblicità «abusiva»; sono previsti poteri-doveri di vigilanza del Comune sulla corretta osservanza delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di pubblicità; in caso di violazioni sono irrogate sanzioni amministrative non tributarie e tributarie, con rimozione e/o copertura degli impianti pubblicitari abusivi.

rientrasse già nella giurisdizione tributaria ai sensi del comma 1, dell'art. 2, del D.Lgs. n. 546/1992³⁵⁸.

2.1. LE DIFFERENZE TRA COSAP E CIMP

Il giudice delle leggi³⁵⁹ pone in evidenza una serie di differenze tra Cimp e Cosap, con l'obiettivo di evitare che, nel caso di mezzo pubblicitario installato su beni pubblici, la natura del Cosap "trascini" anche quella del Cimp, la qual cosa era stata adombrata dal giudice rimettente³⁶⁰.

Al riguardo la Corte rimarca che nel Cimp, a differenza del Cosap, manca del tutto "*un rapporto sinallagmatico, sia esso di diritto privato comune o speciale, tra il soggetto tenuto al pagamento del canone per la pubblicità e il Comune*"³⁶¹ e a sostegno di tale affermazione la Corte svolge una serie di osservazioni.

Mentre il Cosap, infatti, si riconnette ad una concessione amministrativa (il provvedimento con cui l'Ente attribuisce al concessionario diritti di cui altrimenti non sarebbe titolare), il Cimp, invece, ad "*un'autorizzazione*" ad effettuare iniziative pubblicitarie incidenti sull'arredo urbano o sull'ambiente (art. 62, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997), in quanto l'autore di tali iniziative è già titolare del diritto ad esercitarle³⁶². Il rilascio dell'autorizzazione è funzionale ad un controllo preventivo sull'attività del privato e, come tale, non costituisce una controprestazione del Comune rispetto al pagamento del canone, né può essere considerato controprestazione

³⁵⁸ CARRASI E., *Doverosità della prestazione, mancanza di rapporto sinallagmatico e collegamento alla spesa pubblica: la natura tributaria del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari*, cit., 753.

³⁵⁹ Corte cost., sent. 8 maggio 2009, n. 141, cit.

³⁶⁰ Commissione tributaria provinciale Genova, sez. IV, ordinanza n. 272 del 04-08-2008.

³⁶¹ Corte cost., sent. n. 141/2009, cit.

³⁶² Sulla nozione di concessione ed autorizzazione amministrativa, cfr. P. VIRGA, *Diritto amministrativo. Atti e ricorsi*, Milano, 15 e ss.

l'uso dell'arredo urbano o dell'ambiente, *“perché il Comune, nella specie, non è titolare di diritti propri su di essi, idonei ad essere scambiati sul mercato con atti di autonomia privata, ma è solo ente esponenziale dei relativi interessi pubblici”*.

L'esistenza, dunque, di similitudini tra Cosap e Cimp non elimina la radicale diversità tra i due canoni, giacché nel primo caso, chi occupa il bene pubblico è tenuto a pagare una somma che assume una valenza privatistica (di corrispettivo, se l'occupazione è regolare, ossia avviene sulla base di una concessione all'uso del bene; di indennità se l'occupazione è invece abusiva, indennità comunque correlata all'entità del corrispettivo), senza assumere alcuna funzione distributiva *ex art. 53 Cost.*, tipica invece dei tributi. Tale valenza privatistica non è contraddetta dalla previsione di sanzioni amministrative in aggiunta all'indennità di occupazione abusiva, perché l'occupazione *sine titulo* di beni pubblici realizza, oltre ad un illecito civile, un illecito amministrativo consistente nella violazione delle norme relative ai beni pubblici in regime di concessione. Nel Cimp, invece, al pagamento del canone non corrisponde - sostiene la Corte - *“alcuna controprestazione da parte del Comune, perché né il consenso all'incidenza della pubblicità sull'arredo urbano o sull'ambiente, né il rilascio di autorizzazioni alle iniziative pubblicitarie possono qualificarsi come corrispettivi contrattuali a carico del Comune”*.

Né, infine, è rilevante che la legge non escluda il cumulo di Tosap o Cosap con l'imposta sulla pubblicità nel caso di pubblicità realizzata occupando beni pubblici³⁶³, mentre la tariffa del Cimp è invece espressamente comprensiva di TOSAP o COSAP³⁶⁴, trattandosi, come esattamente rimarca la Corte, di elemento che *“non incide sulla sopra rilevata analogia tra il presupposto del Cimp e quello dell'imposta sulla pubblicità”* e che comunque

³⁶³ Art. 9, comma 7, del D.Lgs. n. 507/1993, come modificato dall'art. 145, comma 55, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (Finanziaria per il 2001).

³⁶⁴ Art. 62, comma 2, lett. d), del D.Lgs. n. 446/1997, come modificato dall'art. 10, comma 5, lett. b), della legge n. 448/2001.

“non fa venir meno la distinzione concettuale tra il fatto dell'installazione di mezzi pubblicitari ed il fatto dell'occupazione di spazi ed aree pubbliche”.

Volendo svolgere delle brevissime considerazioni finali sulla pronuncia della Corte, anche in luce di quanto affermato in merito alle differenze tra Cosap e Cimp, si rileva quanto segue.

La sentenza emessa in materia di Cimp ha sicuramente il pregio di aver operato un'autonoma disamina della natura giuridica dello stesso, in ciò nettamente differenziandosi dalla sentenza n. 64 del 2008, nella qual occasione la Corte ha operato semplicemente un rinvio al “diritto vivente” della giurisprudenza di legittimità sulla natura del Cosap³⁶⁵.

E' interessante notare, poi, come la Corte, con riguardo a due entrate entrambe portanti il nome di “canone”, giunga a conclusioni diametralmente opposte in relazione alla loro natura.

Ciò, oltre a rappresentare una riconferma dell'irrelevanza del criterio nominalistico, ci permette di cogliere come la natura tributaria o meno di un entrata (e quindi della giurisdizione connessa) non può che derivare da un'analisi specifica e concreta dell'entrata “in esame”.

Per valutare, infatti, se, in concreto, il Cimp sia o meno un tributo, la Corte effettivamente ne analizza le caratteristiche strutturali e funzionali alla luce dei criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per qualificare come tributarie le entrate, criteri che consistono nella doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti, e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante³⁶⁶. E' proprio sulla base dell'esame condotto che la Corte conclude, ed in modo condivisibile, per la natura tributaria del Cimp e, di conseguenza, per la legittimità costituzionale della attribuzione alla cognizione delle Commissioni tributarie.

³⁶⁵ Cfr.: M. LOVISETTI, *La consulta riconosce la natura tributaria del cimp*, cit., 2466 ss.

³⁶⁶ *Ex plurimis*: sent. n. 335 e n. 64 del 2008, n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005, cit.

3. LA TARIFFA DI IGIENE AMBIENTALE: L'EVOLUZIONE LEGISLATIVA E IL VARIEGATO PANORAMA DOTTRINARIO IN MERITO ALLA NATURA DELL'ENTRATA

Prima di soffermarci sullo specifico profilo della natura della Tariffa di igiene ambientale e sulla connessa questione della giurisdizione, si rivela necessaria una premessa che ci permetta di cogliere l'intrigato e tutt'ora poco definito quadro generale nel quale tale entrata si colloca. Sul tema, infatti, si è ingenerata una particolare confusione legata soprattutto al fatto che il legislatore ha, nel tempo, introdotto tre distinti prelievi, quali, la Tassa Smaltimento Rifiuti solidi urbani (Tarsu, di cui al d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507), la Tariffa di igiene ambientale (Tia, o meglio Tia 1, di cui al d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22) e la Tariffa integrata (pure questa comunemente denominata Tia e, quindi, per distinguerla dalla precedente, la indicheremo come Tia 2, di cui al d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152). Tale stratificazione legislativa ha contribuito non poco alla confusione sul tema, confusione che, nonostante i numerosi interventi della giurisprudenza di legittimità, della Corte costituzionale, della prassi amministrativa (di cui ai paragrafi successivi), sopravvive ancora oggi, con conseguenze rilevanti proprio sui profili specifici oggetto della nostra indagine (natura dell'entrata e giurisdizione).

Ai sensi dell'art. 58 del d.lgs. n. 507 del 1993, fu istituita la Tassa comunale sui rifiuti (Tarsu) il cui presupposto era costituito dalla detenzione o occupazione, anche temporanea, di aree scoperte e locali. La tassa doveva essere corrisposta in base ad una tariffa che individuava la quantità e la qualità media ordinaria dei rifiuti per unità di superficie³⁶⁷. In merito a tale entrata si aprì un interessante dibattito tra chi, la dottrina maggioritaria, ne confermava

³⁶⁷ Per approfondimenti sull'evoluzione legislativa, si veda: MASTROIACOVO V., *La tariffa di igiene ambientale*, in AA. VV., *Il processo tributario*, a cura di E. Della Valle, Valerio Ficari, Giuseppe Marini, Cedam, 2008, 34-37; LO IACONO A., *Circolare n. 3/DF dell'11 novembre 2010 - Tarsu, Tia "Ronchi" e Tia "Ambiente": chiarimenti ministeriali*, in *il fisco*, n. 43, 2010, 7056 ss.

la natura di tassa³⁶⁸ e chi, invece, riconosceva al prelievo natura di imposta³⁶⁹. In ogni caso, nonostante le diverse qualificazioni, era pacifico che si trattava comunque di un tributo.

In un secondo momento, l'art. 49 del cd decreto Ronchi (d.lgs. n. 22 del 1997³⁷⁰), ha previsto, dopo un periodo transitorio, la soppressione della Tarsu e la sua trasformazione in Tariffa di igiene ambientale (Tia 1). Tralasciando la circostanza che tale termine è stato prorogato più volte, nel corso degli anni, con diversi interventi legislativi, si sottolinea come il fine perseguito con tale modifica è stato quello (non garantito dalla Tarsu) di coprire integralmente, *“i 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”* (art. 49, comma 2); sempre la legge, nel disciplinare il presupposto, ha previsto che la Tia: *“deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale”* (art. 49, comma 3). In virtù di tali modifiche, dunque, i costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti solidi urbani, sono coperti dal Comune con l'istituzione della tariffa il cui ammontare, nel caso delle utenze domestiche, è costituito da una quota fissa ed una variabile, in quanto la Tia copre anche i costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti giacenti sulle strade ed aree soggette all'uso pubblico.

Tanto premesso, si vuol sottolineare come la Tia, fin dalla sua prima istituzione, abbia sollevato diversi dubbi riguardo alla sua natura tributaria o patrimoniale.

³⁶⁸ FERGOLA, *La disciplina dei rifiuti solidi urbani: revisione ed armonizzazione della tassa di smaltimento*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, 30; DEBENEDETTO - MUSCIO, *La tassa di smaltimento rifiuti e la nuova tariffa del decreto “Ronchi”*, Rimini, 2001, 54.

³⁶⁹ Sul punto si veda FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2005, 699.

³⁷⁰ Il cd decreto Ronchi è stato emanato in attuazione delle leggi delega 146/1994 e 52/1996, con l'obiettivo di dare esecuzione alle Direttive comunitarie 91/156, 91/889 e 94/62.

In proposito, parte della dottrina ritiene che la Tia abbia natura tributaria³⁷¹ ed a sostegno di tale tesi si adducono numerosi elementi: la tendenziale coincidenza di presupposto tra Tarsu e Tia, l'obbligatorietà del servizio e la connessa mancanza di ogni forma di contrattazione sia in ordine alle modalità di erogazione del servizio che al costo dello stesso³⁷². Tale orientamento, peraltro, respinge l'argomento nominalistico³⁷³, ravvisando nella tariffa lo "strumento normativo di determinazione di un tributo"³⁷⁴, imposto per finanziare il servizio di raccolta dei rifiuti che va obbligatoriamente istituito dai Comuni.

Altra parte della dottrina, invece, sostiene il carattere privatistico della Tia: alcuni fanno leva sulle modifiche apportate nel 2005 all'art. 2 del D.lgs.

³⁷¹ Si veda LOVISETTI, *L'individuazione della natura giuridica di un'entrata e le conseguenze in ordine alla giurisdizione, all'individuazione degli atti impugnabili e all'applicazione dell'iva: il caso della tariffa rifiuti*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, 835 ss; CHIARIZIA, *La natura giuridica della tariffa Ronchi (tia) con particolare riguardo alla Ta.Ri. istituita dal Comune di Roma in sostituzione della Tarsu*, in *Boll. Trib.*, n. 6, 2005, 489, che, pur concludendo in favore della qualificazione tributaria della tariffa d'igiene ambientale, non nega che "le intenzioni del legislatore (la *cd voluntas legis*) fossero quelle di introdurre un prelievo che avesse la connotazione privatistica di corrispettivo". P. RUSSO, *L'individuazione del giudice fornito di giurisdizione in materia di controversie concernenti la tariffa di igiene ambientale*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 4, 2006, rileva che la giurisprudenza costituzionale ha molto esteso l'ambito applicativo dell'art. 23 Cost. fino a ricomprendere nella categoria delle prestazioni imposte anche quelle in "favore di enti pubblici munite del connotato della coattività, nonostante la fonte negoziale di esse"; fondandosi su tale premessa, include la prestazione pecuniaria per il servizio di smaltimento dei rifiuti di cui all'art. 49 DLgs 22/1997 tra le prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art. 23 Cost.

³⁷² Sul punto si veda anche: A. URICCHIO, *La trasformazione della tassa rifiuti in tariffa nel Decreto Ronchi*, in *Boll. Trib.*, 3, 1997, 205, il quale censura "l'intento del legislatore di utilizzare uno strumento più flessibile" quale è appunto la tariffa, "sembra che il legislatore abbia voluto recuperare l'esperienza del passato più remoto, escludendo il carattere tributario della prestazione ...", considerato che il TU del 1931 configurava tale prestazione come "corrispettivo dovuto in relazione al servizio facoltativo di ritiro e trasporto delle immondizie domestiche".

³⁷³ G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 1, 2003, 122, chiarisce proprio in riferimento alla Tia, che "non si può dare valore decisivo al nomen". M. LOVISETTI, *La nuova tariffa sui rifiuti*, in *Fin. loc.*, 1998, 318 rileva "l'insufficienza della mera denominazione utilizzata dal legislatore, dovendosi l'indagine fondare sulla struttura e sul regime giuridico dell'entrata".

³⁷⁴ Così la Commissione di studio per il decentramento fiscale presieduta dal Prof. F. Gallo, precisa che "la tariffa nella tradizione legislativa non è che lo strumento normativo di determinazione della misura di un tributo". Inoltre, riferendosi alla tariffa di igiene ambientale e muovendo dal carattere obbligatorio del servizio di raccolta dei rifiuti ha precisato che "il prelievo imposto per il finanziamento del servizio, comunque lo si chiami, partecipa dunque dei caratteri che la Dottrina ha sempre attribuito alla tassa. Ciò non impedisce di dargli un altro nome".

546/1992, le quali denoterebbero il “*convincimento dello stesso legislatore della natura non tributaria del canone*” per lo smaltimento dei rifiuti urbani in quanto, se così non fosse, non si spiegherebbe il motivo per cui il legislatore ha ritenuto di indicare espressamente l’appartenenza alla giurisdizione tributaria delle controversie relative al canone anziché ritenerle implicitamente assorbite nella formula generale del primo comma dell’art. 2 del D.lgs. 546/1992³⁷⁵; altri evidenziano come anche l’assenza di una disciplina compiuta della tariffa sotto il profilo dei controlli, dell’accertamento, delle sanzioni e della riscossione costituisce argomento a favore della tesi privatistica in quanto idonea a dimostrare l’assenza della potestà impositiva³⁷⁶, quale espressione del carattere coattivo, autoritativo di un istituto a carattere tributario.

Interessante e convincente, nel panorama dottrinario è anche la tesi secondo la quale³⁷⁷, la Tia ha una struttura binomia nella quale convivono elementi che fanno propendere per la sua natura fiscale ed elementi che inducono ad escluderla.

3.1. L’“OSCILLANTE” GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE IN RELAZIONE ALLA NATURA DELLA TIA

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione³⁷⁸, intervenendo sulla delicata questione della natura della Tia (il riferimento, in questo paragrafo, è

³⁷⁵ In proposito si veda P. RUSSO, *L’individuazione del giudice fornito di giurisdizione in materia di controversie concernenti la tariffa di igiene ambientale*, in *Riv. Dir. trib.*, 4, 2006, 355, il quale osserva come sia il legislatore stesso ad optare per la natura non tributaria dell’entrata. Inoltre, anche il DM 24 ottobre 2000 n. 370 viene considerato prova della natura privatistico-commutativa della tariffa *de qua*, in quanto dà per scontato che i canoni in questione siano soggetti ad IVA.

³⁷⁶ M. LOVISETTI, *La nuova tariffa sui rifiuti*, cit., 1998, 319.

³⁷⁷ F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, cit., 365 ss.

³⁷⁸ Corte di cass., SS. UU., ord. 15 febbraio 2006, n. 3274, in *Riv. Giur. Trib.*, n. 6, 2006, 490, con commento di M. LOVISETTI, *Un caso di apparente conflitto giurisprudenziale: la giurisdizione in materia di Tia*.

alla Tia 1) hanno affermato che era “*pacifico in causa che la prestazione pecuniaria imposta all'utente del servizio di raccolta dei rifiuti urbani, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, non abbia natura tributaria*”; di conseguenza puntualizzano come in materia sussista la giurisdizione del giudice ordinario, escludendo quella delle Commissioni e del giudice amministrativo.

In una successiva occasione le Sezioni Unite³⁷⁹ hanno mutato completamente la loro posizione sul punto, riconducendo l'entrata in parola nella giurisdizione tributaria. In realtà, nel lasso di tempo, peraltro brevissimo, che intercorre tra le due sentenze, è subentrata la modifica dell'art. 2 del d.lgs. 546 del 1992, ad opera dell'art. 3-bis del d.l. n. 203/2005. I Giudici affermano che in virtù della modifica “*appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie [...] per lo smaltimento dei rifiuti urbani*”e, di conseguenza, riconoscono a tale entrata natura tributaria. Con riguardo proprio a tale modifica legislativa³⁸⁰, non si condivide che da un intervento del legislatore processuale possa inferirsi la natura tributaria dell'entrata stessa. In altre parole, non si ritiene che dalla riconduzione *ope legis* di alcune prestazioni (tra cui il canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani) nella giurisdizione delle Commissioni si possa dedurre la natura tributaria delle stesse. Si condivide, infatti, in proposito la tesi secondo la quale non è corretta la via dell'individuazione indiretta della natura giuridica sostanziale di prestazioni patrimoniali come quelle locali attraverso una norma processuale³⁸¹, senza che peraltro siano stati nemmeno esposti gli elementi in base ai quali è avvenuto tale riconoscimento.

³⁷⁹ Corte di cass., sent. n. 4895, 2 febbraio 2006, in *Bancadati Big*, Ipsoa. Sul tema si veda RUSSO, *L'individuazione del giudice fornito di giurisdizione in materia di controversie concernenti la Tia*, cit., 352; MASTROIACOVO V., *La tariffa di igiene ambientale*, 35-36.

³⁸⁰ Sul punto si rinvia al paragrafo 6, Capitolo II.

³⁸¹ Sul punto, F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, cit., 365 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Modifiche al processo tributario*, in *Corr. Trib.* n. 2, 2006, 106, considera che la sede della qualificazione normativa sarebbe stata più correttamente la disciplina sostanziale relativa a ciascuna delle entrate menzionate e non quella processuale. Per i canoni di depurazione acque reflue la situazione è diversa in quanto la natura tributaria, inizialmente riconosciuta dall'art. 17-ter della L. 10 maggio 1976, n. 319,

Inoltre, come è stato in proposito autorevolmente sottolineato³⁸², in entrambe le decisioni manca un'effettiva disamina della natura della Tia: più precisamente nella prima sentenza la natura di tale entrata è considerato un dato pacifico, nella seconda si fa leva solo sullo *ius superveniens* per giungere alla conclusione opposta.

A distanza di un anno, la Corte di cassazione³⁸³ è tornata nuovamente sul tema ribadendo che se la TIA rientra tra le materie attribuite al giudice tributario, si deve presumere, che il legislatore ne abbia ravvisato il carattere tributario. Carattere che sarebbe, del resto, confermato dalla persistenza di elementi di matrice tributaria o quanto meno di entrata patrimoniale imposta ex art. 23 Cost., quali: il fondarsi della Tia non già su un atto volontario del privato, ma sul mero realizzarsi del presupposto di legge, costituito come nella tassa dall'occupazione o conduzione di immobili; il legame assai labile con i rifiuti conferiti, giacché il metodo normalizzato contenuto nel D.P.R. n. 158/1999 consente l'applicazione di un sistema presuntivo, fondato su indici medi di produzione; l'addebito al singolo anche di costi che riguardano la collettività nel suo insieme, come quelli relativi ai rifiuti "esterni" giacenti sulle strade ed aree pubbliche. In tale occasione questo ragionamento rappresenta il *substratum* per affermare che la fattura Tia ha "*natura di atto amministrativo*", anche se emesso da un gestore privato, cui consegue la necessità di enunciare, per consentire il diritto alla difesa del destinatario, sia la fonte della richiesta, sia gli elementi di fatto e di diritto che la giustificano, anche sotto il profilo quantitativo.

è venuta meno con l'entrata in vigore dell'art. 31, comma 28, della L. 23 dicembre 1998, n. 448, ad opera del D.Lgs. n. 258 del 2000, il 3 ottobre 2000.

³⁸² LOVISETTI M., *Per la Corte costituzionale la TIA è un tributo. Ma le SS.UU. della Corte di cassazione la pensano diversamente*, in *Riv. Giur. Trib.*, 10, 2009, 855.

³⁸³ Corte cass., sent. 9 agosto 2007, n. 17526, in *Riv. Giur. Trib.*, n. 1, 2008, 55, con commenti di M. BUSICO, *Natura tributaria e tempi di impugnazione degli atti esattivi della tariffa di igiene ambientale*, e R. LUPI, *La fattura Tia come atto impositivo*, e in *C.T.* n. 47, 2007, 3865, con commento di E. CARRASI, *Natura pubblicistica della tariffa rifiuti*.

Il *trend* della corte di Cassazione, infine, giunge a compimento con tre sentenze di identico contenuto³⁸⁴, nelle quali la tariffa è qualificata come entrata tributaria, in quanto non correlata a finalità punitive, né legata da un rapporto sinallagmatico con il beneficio ricevuto dal singolo. Premessa l'irrilevanza della denominazione “tariffa”, i Giudici richiamano gli elementi già messi in luce dalla citata sentenza n. 17526/2007, per concludere “*che l'entrata in questione ha natura sicuramente tributaria, non costituendo, in senso tecnico, il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta; e rappresentando invece una forma di finanziamento di servizio pubblico attraverso la imposizione dei relativi costi sull'area sociale che da tali costi ricava, nel suo insieme, un beneficio*”.

La Corte di cassazione³⁸⁵, successivamente, corregge il proprio orientamento, per poi rimettere la parola definitiva alla Corte costituzionale. In tale occasione, osserva come sulla natura giuridica della Tia le Sezioni Unite non si sono ancora pronunciate direttamente (o come si suol dire *ex professo*), avendo deliberato esclusivamente sulla giurisdizione (quindi, semmai, solo indirettamente sulla natura della tariffa) e senza peraltro conseguire fino ad ora un orientamento unitario. I Giudici rimarcano, poi, un profilo che si ritiene di fondamentale importanza: riconoscono che se sottesa alle precedenti pronunce vi era “*un'adesione alla tesi ... secondo la quale il legislatore ... abbia inteso [con il D.L. n. 203/2005, convertito in legge n. 248/2005] risolvere questioni controverse in ordine alla natura tributaria di determinate prestazioni, affermandone in via processuale il carattere tributario sostanziale*”, tale tesi non è più sostenibile dopo le censure di costituzionalità rivolte allo stesso D.L. n. 203/2005, dalle sentenze della Corte costituzionale nn. 64 e 335 del 2008, che hanno negato la qualifica di tributi al Cosap e al canone di depurazione, sebbene attribuiti dall'indicata legge alle Commissioni.

³⁸⁴ Corte cass., 5 marzo 2009, nn. 5297, 5298 e 5299, in *C.T.*, n. 23, 2009, 1835, con commento di M. LOVISETTI, *Risvolti e corollari derivanti dalla natura tributaria della Tia*.

³⁸⁵ Corte cass., SS.UU., 15 giugno 2009, n. 13894.

Scartato, condivisibilmente, il criterio “processuale” per enucleare la natura di un’entrata, la Corte focalizza l’analisi sulla disciplina della tariffa, richiamando una serie di elementi.

La pronuncia in parola, poi, riconosce che in precedenza la Cassazione aveva qualificato le fatture “*atti amministrativi impositivi*”, al fine di consentire l’esercizio da parte del destinatario del diritto alla difesa, ma tale affermazione, “*che in qualche misura forza il dato normativo ex se insufficiente a giustificare la natura impositiva della precitata bolletta, è basata - si puntualizza - sul presupposto della natura tributaria della TIA, sulla scorta della posizione espressa dalle Sezioni Unite a seguito dello ius superveniens che ha attribuito la "tariffa" alla giurisdizione del giudice tributario e che è oggetto di rimeditazione in questa sede*”.

Le Sezioni Unite concludono così per la ragionevolezza della prospettiva non tributaria della Tia, la qual cosa si rivela peraltro coerente con la “*direttiva comunitaria sui rifiuti, regolata dal principio "chi inquina paga", principio che appare compatibile con una tariffa e non con una tassa, essendo funzionale ... ad una disciplina precisa dell'imputazione dei costi*”. Il principio chi inquina paga, infatti, “*deve essere interpretato nel senso che esso osta a normative nazionali che impongono ai singoli costi manifestamente inadeguati per lo smaltimento dei rifiuti per il fatto che essi non dimostrano un legame sufficientemente ragionevole con la produzione dei rifiuti*”.

3.2. LA CORTE COSTITUZIONALE RICONOSCE LA NATURA TRIBUTARIA DELLA T.I.A.

La Corte costituzionale³⁸⁶ ha riconosciuto la natura tributaria della Tia, di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 22/1997, in quanto entrata sostanzialmente simile sotto numerosi profili alla Tarsu, ed ha così assolto dal sospetto di incostituzionalità la legge n. 248/2005, laddove devolve le controversie in materia di “canone” per lo smaltimento dei rifiuti urbani alle Commissioni tributarie.

La Consulta, prima di valorizzare gli aspetti di forte analogia tra la Tarsu, la cui natura tributaria è indubbia, e la Tia, compie una serie di precisazioni preliminari.

Conferma, infatti, che, in mancanza di un'univoca giurisprudenza di legittimità sulla natura della tariffa, i criteri di riferimento per qualificare un prelievo come tributario “*consistono nella doverosità della prestazione, nella mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante*”. Inoltre, dichiara non rilevante il *nomen iuris* utilizzato, posto che lo stesso art. 2 del d.lgs. n. 546/1992 precisa che i tributi vanno individuati indipendentemente dalla relativa denominazione. Del resto, il termine “tariffa” risulta semanticamente neutro e non necessariamente contrapposto a “tassa” o a “tributo”, tanto più che anche la Tarsu si applica “*in base a tariffa*”. Poi, opportunamente evidenzia come non sia decisiva nemmeno l'alternatività fra Tia e Tarsu, poiché un tributo “*può ben essere surrogato da un altro tributo o sostituito da una entrata non tributaria, non incontrando il legislatore, al riguardo, alcun vincolo logico o giuridico (nel limite della non manifesta irragionevolezza)*”. Non è rilevante, infine, nemmeno la riscuotibilità della Tia mediante ruolo, in quanto modalità solo

³⁸⁶ Corte cost., sent. 24 luglio 2009, n. 238, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10, 2009, 855 con commento di LOVISETTI M. *Per la Corte costituzionale la TIA è un tributo. Ma le SS.UU. della Corte di cassazione la pensano diversamente*, cit. Si veda anche: BEGHIN M., *Corte costituzionale e tia: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in *Corr. Trib.*, 38, 2009, 3097; BUSICO M., LUPI R., *Le conferme sulla natura tributaria della tia escludono automaticamente l'iva?*, in *Dial. Trib.*, 5, 2009, 537; S. LA ROCCA, *Corte Cost., n. 238 del 24 luglio 2009 - Natura tributaria della Tariffa di igiene ambientale*, in *il fisco*, 35, 2009, 5798; GAVIOLI F., *La TIA ha natura tributaria*, in *Prat. fisc. e prof.*, n. 34, 2009, 33; P. MURGIA, *La Corte Costituzionale qualifica come entrata tributaria la tariffa di igiene ambientale*, in *il fisco*, n. 32, 2009, 5304.

facoltativa e, comunque, anche se tipica dei tributi, utilizzabile anche per le entrate extratributarie, come emerge dagli artt. 17 e 21 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

La Corte rimarca che la Tia è disciplinata in modo analogo alla tassa e al riguardo richiama i seguenti profili:

- la coincidenza del presupposto nei due prelievi, che prescinde dalla effettiva fruizione del servizio di smaltimento dei rifiuti;
- l'obbligatorietà del servizio, sia per l'ente che lo eroga, che per il contribuente che ne usufruisce;
- l'assenza di un rapporto sinallagmatico tra il soggetto che rende il servizio e colui che lo riceve;
- entrambe le entrate hanno la funzione di coprire anche il servizio indivisibile di raccolta dei rifiuti esterni;
- la determinazione del *quantum* dovuto è solo il frutto di stime, mere presunzioni forfetarie di producibilità dei rifiuti, e non dell'effettiva produzione degli stessi.

Unica sostanziale differenza riscontrabile tra i due prelievi è che nella Tarsu il gettito deve coprire dalla metà all'intero costo del servizio, mentre nella Tia deve assicurare sempre l'integrale copertura del costo dei servizi; tale circostanza, però, come correttamente rilevato dalla Consulta “*non è sufficiente a caratterizzare in senso privatistico la TIA, perché nulla esclude che una pubblica spesa ... possa essere integralmente finanziata da un tributo*”³⁸⁷.

Per completezza si evidenzia come la Corte costituzionale è stata investita nuovamente della questione della legittimità costituzionale della riconduzione della Tia nella giurisdizione tributaria dall'ordinanza n. 64 del 24 febbraio 2010 ed ha dichiarato tale ulteriore questione sollevata dalle Sezioni Unite manifestamente infondata. Il giudice delle leggi, infatti, sottolinea come abbia già risolto la questione con la sentenza n. 238 del 2009

³⁸⁷ Sul punto si veda: R. LUPI, *Evasione Fiscale, Paradiso E Inferno*, Ipsoa, 2008, 169.

ed aggiunge “*che, al riguardo, i rimettenti non hanno prospettato, nel merito, argomentazioni e profili diversi rispetto a quelli già esaminati da questa Corte con la citata sentenza o comunque idonei ad indurre ad una differente pronuncia sulle sollevate questioni di legittimità costituzionale*”.

Dalla sancita natura tributaria della Tia, deriva:

a) *in primis*, la non applicabilità dell'Iva sull'importo dovuto a titolo di Tia³⁸⁸; di conseguenza i consumatori finali potrebbero richiedere il rimborso dell'Iva indebitamente versata ai gestori;

b) i gestori del servizio potrebbero subire richieste di restituzione dell'Iva indebitamente detratta, a monte, in relazione agli acquisti effettuati, fatta probabilmente salva la disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza;

c) gli Uffici dell'Agenzia delle entrate potrebbero interrogarsi sulla deducibilità per cassa o per competenza della tariffa, dato che l'art. 99 del T.U.I.R. contempla testualmente, a tale riguardo, le sole imposte³⁸⁹.

Inoltre, si precisa come resti aperta la questione della natura giuridica della Tia di cui al T.U. n. 152/2006, invero non ancora decollata, che, pur presentando struttura sostanzialmente analoga alla Tia del decreto Ronchi, è però espressamente definita “*corrispettivo*” del servizio di raccolta e trasporto dei rifiuti destinato a coprirne integralmente il costo.

3.3. IL LEGISLATORE E LA PRASSI RIGETTANO CONFUSIONE SULLA NATURA DELLA TIA

Si è visto come dopo diversi anni di conflitti giurisprudenziali e contrasti dottrinali, la Corte Costituzionale con la sentenza n. 238 del 24 luglio 2009 abbia

³⁸⁸ Sul punto cfr. M. BUSICO, *Assoggettabile ad IVA l'importo dovuto per la TIA*, in *Corr. Trib.*, n. 31, 2008, 2551, commento critico alla risoluzione 17 giugno 2008, n. 250/E, nella quale l'Agenzia delle entrate sosteneva l'applicazione dell'Iva sulla Tia.

³⁸⁹ Sul punto si veda BEGHIN M., *Corte costituzionale e tia: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, cit., 3097.

finalmente posto fine alla discussa questione della natura della Tia di cui all'art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997, riconoscendone la natura tributaria e riconducendola, di conseguenza, nell'alveo della giurisdizione tributaria. Un recentissimo intervento del legislatore, nonchè una successiva circolare amministrativa, però, rigettano confusione sul punto.

Prima di soffermarsi su tali novità, si ritiene necessario ricordare come la Tia, di cui al citato art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997, sia stata sostituita con il D.Lgs. n. 152/2006, art. 238, dalla Tariffa Integrata (che per distinguerla dalla precedente abbiamo chiamato Tia 2)³⁹⁰. Nello stesso art. 238 si affermava che: *“La tariffa [...] è soppressa a decorrere dall'entrata in vigore del presente articolo, salvo quanto previsto dal comma 11”* e tale comma 11, in deroga alla suddetta soppressione, enunciava: *“Sino alla emanazione del regolamento di cui al comma 6 e fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti”*.

Tale regolamento non è stato emanato e, di conseguenza, permangono vigenti, in alternativa tra di loro, la Tarsu di cui al d.lgs. n. 507/1993 e la Tia 1 istituita con il D.Lgs. 22/1997.

Tanto premesso e venendo al recente intervento legislativo cui si accennava, l'art. 14, comma 33, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78³⁹¹ ha affermato che la Tia 2 (art. 238 del D.Lgs. n. 152/2006) non ha natura tributaria e le controversie relative a tale tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'Autorità giudiziaria ordinaria³⁹².

³⁹⁰ In proposito, l'art. 238, comma 1, prevede che è dovuta da *“chiunque possenga o detenga a qualsiasi titolo locali, o aree scoperte ad uso privato o pubblico non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, che producano rifiuti urbani”* e che costituisce *“il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e ricomprende anche i costi indicati dal D.Lgs. 13 gennaio 2003, n. 36, art. 15”*.

³⁹¹ Testualmente si legge: *“Le disposizioni di cui all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria”*.

³⁹² F.M. SPINA, *Giurisdizione e imponibilità Iva della Tariffa Integrata Ambientale, Manovra correttiva: cosa cambia?*, in *Le guide - il fisco*, giugno 2010.

Dal tenore letterale di tale disposizione si desume che rimarrebbe impregiudicata la natura tributaria della Tia 1 (D.Lgs. n. 22/1997), visto che il riferimento è esclusivamente alla Tia 2.

In proposito, però, una recentissima circolare emanata dal Ministero delle finanze³⁹³, andando bel oltre ciò che il legislatore ha detto, afferma che la Tia 1 sarebbe sostanzialmente da equiparare in tutto e per tutto alla Tia 2 e, di conseguenza, entrambi i prelievi devono essere sostanzialmente disciplinati allo stesso modo ed egualmente interpretati come prelievi aventi natura patrimoniale (di corrispettivi).

Al di là delle ulteriori indicazioni contenute nella circolare in parola, la cui portata esula dall'oggetto del presente lavoro, ciò che si vuol sottolineare è che in tale occasione, andando bel oltre ciò che il legislatore ha detto, non si tiene in alcuna considerazione l'intervento della Corte costituzionale (sent. n. 238/2009), che ha affermato che la Tia 1 deve essere ritenuta a tutti gli effetti un prelievo di natura tributaria. L'omessa considerazione, da parte della circolare, dell'importante sentenza della Consulta è tanto più evidente laddove si consideri che la stessa non ha inteso escludere rilievo a qualunque pronuncia giurisprudenziale, visto che espressamente richiama le statuizioni contenute nella sentenza del Consiglio di Stato n. 750 del 2009.

La contrapposizione tra la Corte costituzionale e la prassi ministeriale diventa, poi, particolarmente forte laddove si rifletta sul fatto che la Consulta aveva fatto emergere con chiarezza che esistono differenze profonde tra Tia 1 e Tia 2, evenienza questa superata molto velocemente dalla circolare che sostanzialmente le ritiene interscambiabili; inoltre, i Giudici avevano sostenuto che *“non rileva, al riguardo, la diversa prassi amministrativa, perché la natura tributaria della Tia va desunta dalla sua complessiva disciplina legislativa”*.

³⁹³ Circ. n. 3/DF dell'11 novembre 2010, in *bancadati Big*, Ipsa. In proposito si veda LO IACONO A., *Circolare n. 3/DF dell'11 novembre 2010 - Tarsu, Tia “Ronchi” e Tia “Ambiente”*: *chiarimenti ministeriali*, in *il fisco*, n. 43, 2010, 7056 ss.; V. IOVINELLI, *Tariffa rifiuti senza pace*, in *Riv. trib. loc.*, n. 5, 2010, 477-478.

In conclusione, si ritiene che non vi sono ragioni per ritenere che le affermazioni contenute nella circolare debbano prevalere su quanto affermato dalla Corte costituzionale in merito alla Tia; in altre parole, non si ritiene che una circolare possa andare ben al di là di quanto lo stesso legislatore ha recentemente detto e capovolgere l'interpretazione fornita dal Giudice delle leggi. Inoltre, la giurisprudenza costituzionale in generale (esaminata nei paragrafi precedenti) insegna come, per qualificare correttamente un'entrata è assolutamente irrilevante il *nomen iuris* utilizzato; assume invece importanza decisiva la concreta disamina dei profili dell'entrata stessa, operazione, questa che manca del tutto sia nell'intervento legislativo, che nella circolare in parola.

E' evidente che le pressioni connesse alla reintroduzione dell'Iva, ma soprattutto al connesso diritto al rimborso Iva hanno prevalso fino al punto di indurre a reintrodurre elementi di conflitto, incertezza e confusione sul tema, con ripercussioni non di poco conto per gli operatori.

4. IL CANONE PER IL SERVIZIO DI SCARICO E DEPURAZIONE DELLE ACQUE

Con riguardo al canone per il servizio di scarico e depurazione delle acque reflue, di recente la Corte costituzionale³⁹⁴ ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza di tale canone.

La decisione della Consulta si pone al termine di un lungo ed intrigato *iter* normativo che ha riguardato tale canone, nonché di ampi dibattiti dottrinali e giurisprudenziali in relazione alla natura dell'entrata. Si ritiene pertanto opportuno ripercorrere, seppur brevemente, le tappe essenziali di

³⁹⁴ Corte cost., sent. 11-02-2010, n. 39, in *Bancadati Big*, Ipsoa, e in *Giur. it.*, 2009, 2, 497, con nota di E. MARELLO. In proposito si veda: M. LOVISETTI, *La Consulta conferma la natura di corrispettivo della quota di fognatura e depurazione*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 7, 2010, 565.

tale complesso *excursus*³⁹⁵ prima di soffermarsi per qualche breve riflessione sulla sentenza citata.

Il cd. canone o diritto per la raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque di rifiuto trova il suo primo riconoscimento legislativo nella legge 10 maggio 1976, n. 319 (cd. legge Merli), recante norme per la tutela delle acque dall'inquinamento. La legge stabilì in favore degli enti gestori dei relativi servizi il pagamento di un canone o diritto a carico degli utenti (art. 16), determinato sulla base di apposita tariffa formata dalla somma di due parti, corrispondenti rispettivamente al servizio di fognatura e a quello di depurazione. La parte relativa al servizio di depurazione era dovuta dagli utenti del servizio di fognatura se nel Comune era in funzione l'impianto di depurazione centralizzato, anche se lo stesso era insufficiente a provvedere alla depurazione di tutte le acque provenienti dagli insediamenti civili³⁹⁶. Già nel vigore della legge n. 319/1976 si iniziavano ad esprimere dubbi sulla natura tributaria di tale canone. Il Consiglio di Stato tuttavia aveva affermato che esso apparteneva al "*genus delle entrate di natura tributaria*"³⁹⁷ e l'Amministrazione finanziaria era intervenuta a precisare che tale natura si poteva ricavare da un complesso di elementi desumibili "*dall'insieme della disciplina oggettivata nella normativa legislativa*"³⁹⁸.

³⁹⁵ A. DI PIETRO, *Tributi-Tributi comunali*, in *Enc. giur.*, Vol. XXXI, Roma, 1994; G. LORENZON, *Il "canone o diritto" per i servizi di disinquinamento delle acque*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, 1994, vol. V; L. TOSI, *Finanza Locale*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm. Agg., 2000; MASTROIACOVO V., *Il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue*, in Aa. Vv., *Il processo tributario*, a cura di E. Della Valle, Valerio Ficari, Giuseppe Marini, Cedam, 2008, 28-30.

³⁹⁶ M. LOVISETTI, *Canone di depurazione delle acque reflue: sono tenute a pagare anche le utenze non allacciate alla rete fognaria?*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 341 ss.; S. MELI - S. MELI, *Canone di depurazione: quando il contribuente deve pagarlo*, in *L'Amministrazione italiana*, 2006, 836-844.

³⁹⁷ Parere n. 537, sez III, 12 giugno 1979.

³⁹⁸ R.m. n. 4/649/1980, in *bancadati Big*, Ipsoa. Inoltre, in giurisprudenza si riteneva che era indubbia la natura tributaria del canone, anche perché la stessa legge richiamava esplicitamente le norme sull'accertamento e la riscossione dei tributi locali, allora contenute nel T.U.F.L. n. 1175/1931: in tal senso Cass., 9 marzo 1992, n. 2800, in *Corr. giur.*, 1992, 417; 11 novembre 1994, n. 9434, in *Bancadati Big*, Ipsoa; 7 febbraio 1995, n. 1396, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, n. 8, 1995, 753, con commento di M. LOVISETTI, *Disinquinamento delle acque: responsabilità del gestore dell'acquedotto*; Cons. Stato, Sez. V, 1° aprile 1996, n. 325, in *Cons. Stato*, 1996, 574.

Il settore delle acque venne profondamente innovato dalla legge 5 gennaio 1994, n. 36 (legge Galli) che introdusse una nuova disciplina dei servizi di acquedotto, fognatura e depurazione delle acque, il cui fulcro era costituito dalla riconduzione ad unità degli assetti organizzativi e gestionali dei servizi medesimi, mediante la creazione degli Ambiti territoriali ottimali (ATO), in ciascuno dei quali doveva essere istituito un servizio idrico integrato. In tal modo si intendeva superare la frammentazione organizzativa e gestionale all'epoca esistente nel settore dei servizi idrici, spesso causa di diseconomie sotto il profilo operativo e di risultati insoddisfacenti dal punto di vista qualitativo³⁹⁹. Lo scopo era quello di favorire una gestione dei predetti servizi pubblici secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità. Nel nuovo assetto normativo, si delineava anche l'unitarietà della tariffa, orientata alla copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio ed esplicitamente definita corrispettivo del servizio (art. 13). Nonostante la proclamata natura di corrispettivo, il successivo art. 14 prescriveva peraltro l'obbligo di pagare le quote di tariffa indipendentemente dalla possibilità di utilizzare il servizio e a prescindere da qualsiasi correlazione col servizio reso. Il primo comma della norma recitava, infatti, che: *“la quota di tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura e di depurazione è dovuta dagli utenti anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi. I relativi proventi*

³⁹⁹ La L. n. 36/1994 dava attuazione alla normativa comunitaria (precisamente alla Direttiva 91/271 CE sulla raccolta, il trattamento e lo scarico delle acque reflue urbane che aveva imposto agli Stati membri di garantire, tra l'altro, che i Comuni con oltre 10.000 abitanti provvedessero ad attivare sistemi di raccolta e di depurazione delle acque reflue urbane al più tardi entro il 31 dicembre 1998). Peraltro, nell'intenzione del legislatore uno degli elementi fondamentali al fine di conseguire gli obiettivi di origine comunitaria era l'individuazione e l'applicazione di un metodo tariffario in grado di valorizzare le potenzialità economico-imprenditoriali dei servizi idrici come riorganizzati ai sensi della L. n. 36 del 1994. Tale legge disciplinava la tariffa del servizio idrico agli artt. 13 ss., stabilendo, assai significativamente, che la tariffa del servizio idrico integrato “costituisce il corrispettivo” di tale servizio (così l'art. 13, comma 1). In particolare, con riferimento al corrispettivo relativo al servizio di depurazione e fognatura, l'art. 14, comma 1, prevedeva che esso costituiva una “quota” della tariffa del servizio idrico di cui al precedente art. 13. Tale legge stabiliva un'unica tariffa (per un unico servizio idrico), con un unico sistema di determinazione, anche se articolato al proprio interno in diverse quote; dunque, il corrispettivo di fognatura e depurazione da prestazione tributaria diventava tariffa. Inoltre, l'art. 32 disponeva l'abrogazione dell'art. 17-ter della L. n. 319/1976.

vanno accantonati in apposito fondo vincolato alla realizzazione e alla gestione delle opere e degli impianti centralizzati di depurazione”.

Ai corrispettivi dei servizi di depurazione e di fognatura disciplinati dalla l. Galli, la giurisprudenza di merito e di legittimità riconobbe natura tributaria e, di conseguenza, la giurisdizione delle Commissioni tributarie, anche qualora i canoni fossero corrisposti ad un privato gestore del servizio: la qualificazione tributaria appariva coerente con il titolo costitutivo del debito, il quale derivava *ope legis* dalla produzione di acque di scarico⁴⁰⁰.

Ad ogni modo, l'applicazione della nuova normativa non fu immediata, a causa di difficoltà connesse all'attuazione degli ATO e, di conseguenza la sua efficacia venne dapprima rinviata all'effettiva attuazione del servizio idrico integrato (art. 62, commi 5 e 6, del D.Lgs. n. 152/1999) ed, infine, anticipata al 3 ottobre 2000 (art. 24 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 258), data dalla quale, secondo copiosa e univoca giurisprudenza, l'entrata ha dismesso i panni del tributo per trasformarsi in entrata patrimoniale⁴⁰¹. Tale giurisprudenza riteneva che le somme dovute per il finanziamento dei servizi di depurazione e fognatura, essendo incorporate nel corrispettivo per l'erogazione delle acque potabili, ne seguivano la sorte, rientrando nella giurisdizione del giudice ordinario.

Successivamente, il Testo Unico delle norme sull'ambiente, approvato con D.Lgs. n. 152/2006 ha riproposto in sostanza il sistema della legge Galli. L'art. 154 conferma così che “*la tariffa costituisce il corrispettivo del servizio idrico integrato*”, mentre l'art. 155, comma 1, precisa, al primo periodo, che “*le quote di tariffa riferite ai servizi di pubblica fognatura e di depurazione sono dovute dagli utenti anche nel caso in cui manchino impianti di*

⁴⁰⁰ Cass. SS. UU., sent. n. 19388/2003; n. 19390/2003; n.8017/2004; n. 9883/2001; n. 8444/2002; n. 11631/2002, tutte in *bancadati Big*, Ipsoa. In tal senso si veda F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, 365 ss.

⁴⁰¹ Cass., 18 dicembre 2009, n. 26688, in *Bancadati Big*, Ipsoa; 7 marzo 2005, n. 4881, in *Foro it.*, 2005, 1, 1715; 21 febbraio 2005, n. 3411, in *Bancadati Big*, Ipsoa, e in *Guida al diritto*, 2005, 14, 80; 2 febbraio 2005, n. 2100, in *Bancadati Big*, Ipsoa e in *Boll. trib.* n. 10, 2006, 886, con nota di RIGHI; Cass., SS.UU., 12 luglio 2004, n. 12876, in *Mass. Giur. it.*, 2004; 12 luglio 2004, n. 12877, *ivi*; 16 aprile 2004, n. 7265, *ivi*; 17 luglio 2003, n. 11188, in *Bancadati Big*, Ipsoa; 3 marzo 2003, n. 3076, *ivi*.

depurazione o questi siano temporaneamente inattivi”, prevedendo, all’ultimo periodo, una deroga all’obbligo di pagamento per il solo caso in cui “*l’utente è dotato di sistemi di collettamento e di depurazione propri, sempre che tali sistemi abbiano ricevuto specifica approvazione da parte dell’Autorità d’ambito*”.

E’ noto come poi sia intervenuto l’art. 3-bis, comma 1, lett. b, legge n. 248/2005 di conversione del d.l. 203/2005 che ha sancito esplicitamente la giurisdizione tributaria in ordine alle controversie relative alla debenza del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue⁴⁰².

Così sinteticamente descritta l’evoluzione del canone in parola, si sottolinea come, con la sentenza n. 335 del 2008⁴⁰³, la Corte costituzionale, viene chiamata a pronunciarsi sulla delicata questione della natura di tale entrata⁴⁰⁴. La Consulta osserva che, nel sistema delineato dalla legge n. 36/1994, la tariffa del servizio idrico integrato, in tutte le sue componenti e, quindi, anche per la quota relativa al servizio di depurazione, ha natura di corrispettivo di prestazioni contrattuali e non di tributo, in virtù delle seguenti osservazioni: la natura di corrispettivo è espressamente riconosciuta dall’art.

⁴⁰² Non è mancato chi in dottrina ha affermato la permanenza della natura tributaria di detto canone: in tal senso CICALA, *La giurisdizione tributaria*, in *il fisco*, 2005, 2050; RICCIONI, *Il canone di raccolta e depurazione delle acque reflue: il confine fra giurisdizione ordinaria e giurisdizione tributaria*, in *Fisco*, 2004, 3698.

⁴⁰³ In proposito si veda: E. DE MITA, *Gli slalom del canone di depurazione*, in *Il Sole-24 Ore*, 26 ottobre 2008; M. LOGOZZO, *Luci e ombre sulla natura del canone di depurazione delle acque reflue*, in *Rass. Trib.*, 1, 2009, 192.

⁴⁰⁴ La vicenda alla base della questione rimessa alla Corte Costituzionale con la sentenza in commento è complessa e può essere così riassunta. Un Comune nel 2003 era privo di un depuratore delle acque reflue; tuttavia, la società che gestiva il servizio idrico integrato aveva richiesto agli utenti il pagamento della tariffa per il servizio di pubblica fognatura comprensiva anche della quota per la depurazione. Come già nel testo, l’art. 14 della legge Galli prevedeva che nei casi in cui la fognatura fosse priva di impianto centralizzato di depurazione o l’impianto non funzionasse, la quota della tariffa era dovuta comunque. Essa andava destinata ad un fondo vincolato, a disposizione del gestore del servizio idrico integrato, da utilizzare per dare attuazione al piano d’ambito e dunque realizzare le infrastrutture mancanti. Un utente si rivolgeva al Giudice di pace per chiedere la restituzione della quota di tariffa per il servizio di depurazione già pagata. L’accoglimento di questa richiesta, visto che la legge è univoca sul punto, poteva passare solo attraverso una dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma. Il Giudice di pace, dubitando della ragionevolezza della previsione legislativa, ha sollevato la questione dinanzi alla Corte Costituzionale, che ha dichiarato incostituzionale sia la legge all’epoca vigente, sia la corrispondente disposizione del Codice dell’ambiente che l’ha riprodotta (art. 155, comma 1, del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152).

13, comma 1, della legge n. 36/1994, nonché dall'art. 154 del T.U. ambiente; la tariffa, poi, deve assicurare “*la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio*” del servizio idrico integrato (art. 13, comma 2, della legge n. 36/1994; art. 117 del D.lgs. n. 167/2000); con il passaggio dalla legge n. 319/1976 alla legge n. 36/1994, inoltre, la quota di tariffa di depurazione ha perso la precedente natura tributaria; le quote di tariffa riferite ai servizi di fognatura e depurazione sono qualificate come veri e propri corrispettivi dovuti per lo svolgimento di attività commerciali, “*ancorché esercitate da enti pubblici*”, come tali assoggettate a IVA⁴⁰⁵; la legge n. 36/1994 non ha riproposto la facoltà di riscuotere l'entrata mediante ruolo, già contenuta nell'art. 17, comma 8, della legge n. 319/1976, modalità tipica, anche se non esclusiva dei prelievi tributari.

Tali osservazioni inducono la Consulta ad affermare che si tratta di “*corrispettivo di una prestazione commerciale complessa, il quale, ancorché determinato nel suo ammontare in base alla legge, trova fonte non in un atto autoritativo direttamente incidente sul patrimonio dell'utente, bensì nel contratto di utenza. L'inestricabile connessione delle suddette componenti è evidenziata, in particolare, dal fatto ... che, a fronte del pagamento della tariffa, l'utente riceve un complesso di prestazioni, consistenti sia nella somministrazione della risorsa idrica, sia nella fornitura dei servizi di fognatura e depurazione*”.

Inoltre la Consulta sottolinea come non possa ricostruirsi come corrispettivo la sola quota riferita al servizio di depurazione, perché ciò contrasterebbe con l'unitarietà della tariffa che ha in tutte le sue componenti natura di corrispettivo contrattuale.

Così ricostruita la natura dell'entrata, la Corte conclude per l'illegittimità costituzionale⁴⁰⁶ dell'art. 14, comma 1, della legge n. 36/1994,

⁴⁰⁵ Art. 4, quinto comma, lett. b, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁴⁰⁶ La Corte costituzionale, anche ricollegandosi al principio di eguaglianza ex art. 3 Cost., ha da tempo consolidato il principio secondo cui è incostituzionale la legge affetta da irragionevolezza, in particolare nel caso di contraddittorietà tra le linee portanti della disciplina (nella specie, la corrispettività) e le singole disposizioni: per tutte Corte cost., 11

sia nel testo originario, sia nel testo modificato dall'art. 28 della legge n. 179/2002, e altresì dell'art. 155, comma 1, primo periodo, del D.Lgs. n. 152/2006, nella parte in cui prevedono che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti anche nel caso in cui manchino impianti di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi⁴⁰⁷.

Dunque, la sent. n. 335 del 2008, si realizza un'accurata ricostruzione della natura del canone in parola, ma non si affronta la problematica della giurisdizione. Tuttavia, sulla base di tale *substratum*, è stato agevole per la Consulta, in una recentissima sentenza (la n. 39 dell'11.2.2010, cui si accennava all'inizio del paragrafo), dopo aver ribadito la natura non tributaria della quota di tariffa, dichiarare *“l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546/1992, anche nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla debenza, a partire dal 29 aprile 2006, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, quale disciplinato dagli artt. 154 e 155 del D.Lgs. n. 152/2006”*⁴⁰⁸.

luglio 2003, n. 233, in *Corr. giur.* n. 8, 2003, 1028; 16 giugno 2006, n. 234, in *Foro it.*, 2007, 1, 1, 49; 16 febbraio 2006, n. 60, in *Corr. giur.* n. 4, 2006, 553.

⁴⁰⁷ La Corte osserva come non possa obiettarsi che la corrispettività fra canone e servizio sarebbe comunque assicurata dal vincolo imposto alle somme pagate dagli utenti per l'attuazione del piano d'ambito, comprendente anche la realizzazione dei depuratori, perché: a) l'ammontare della quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è determinato non in relazione al costo del servizio di depurazione ma al costo di realizzazione del depuratore; b) le quote confluenti nel fondo vincolato possono essere destinate anche alla realizzazione di depuratori non utilizzabili dal singolo utente, ad esempio perché costruiti in altri Comuni; c) laddove è costituito l'ATO la scelta del tempo e del luogo di realizzazione dei depuratori è affidata all'Autorità d'ambito e in ogni caso; d) l'attuazione del piano riguarda il rapporto fra gestore e autorità d'ambito e non il rapporto tra gestore e utente.

⁴⁰⁸ La questione era stata sollevata dalla Corte di cassazione, che, in un procedimento per regolamento preventivo di giurisdizione promosso dal condominio di un edificio sito in Ercolano nei confronti della società per azioni che gestisce il servizio idrico integrato in quel territorio, aveva rilevato un contrasto tra il secondo periodo del comma 2 dell'art. 2 del d. lgs. n. 546/1992 nella parte in cui stabilisce che appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza, a partire dal 3 ottobre 2000, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, ed il comma 2 dell'art. 102 della Cost. In particolare, la rimettente afferma che la norma denunciata viola il divieto di istituzione di nuovi giudici speciali, perché attribuisce alla giurisdizione tributaria controversie che hanno ad oggetto prestazioni che, come quella del pagamento di detto canone, non hanno natura tributaria.

In particolare la Corte giunge a tale conclusione sulla base dei seguenti passaggi argomentativi: innanzitutto anche in questa occasione ribadisce come la modificazione dell'oggetto della giurisdizione dei giudici speciali preesistenti alla Costituzione è consentita solo se non "*snaturi*" la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice speciale; di conseguenza, una volta esclusa la natura tributaria del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria delle controversie relative a tale canone "*snatura*" la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice tributario e, conseguentemente, viola l'art. 102, secondo comma, Cost.

La Corte, dunque, secondo l'orami consueto modo di procedere, sottolinea come, per valutare la sussistenza della denunciata violazione dell'art. 102, secondo comma, Cost., occorra accertare se la controversia devoluta alla giurisdizione tributaria abbia o meno effettiva natura tributaria.

Con riguardo specifico alla natura del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, si rileva innanzitutto la sua identificazione con la quota della tariffa del servizio idrico integrato riferita ai servizi di pubblica fognatura e di depurazione, disciplinata dagli artt. 13 e 14 della legge n. 36 del 1994 e applicabile, appunto, con decorrenza dal 3 ottobre 2000 (per effetto dell'abrogazione dei commi 5 e 6 dell'art. 62 del decreto legislativo 11 maggio 1999, n. 152).

La Corte, poi, sottolinea come la tariffa in parola si configura, in tutte le sue componenti, ivi comprese quelle riferite alla fognatura e alla depurazione, "*come corrispettivo di una prestazione commerciale complessa ...*", richiamando sul punto quanto specificato proprio nella sentenza n. 335 del 2008.

Dalla evidenziata esclusione della natura tributaria del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue (peraltro solo ribadita in tale occasione) discende, dunque, l'illegittimità costituzionale della norma

denunciata, laddove, riconduce alla giurisdizione tributaria la cognizione di controversie relative a prestazioni patrimoniali di natura non tributaria⁴⁰⁹.

5. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE SULLA GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE ED ENUCLEAZIONE DELLA NOZIONE DI TRIBUTATO AI FINI DELL'ART. 2 D.LGS. 546/1992

Dopo aver analizzato le sentenze della Corte costituzionale in merito alla giurisdizione tributaria, si vogliono svolgere delle brevi considerazioni conclusive. Da un lato, infatti, è emersa la coerenza e la condivisibilità del ragionamento con il quale sono state affrontate di volta in volta le varie questioni di legittimità; inoltre, tali sentenze hanno influito notevolmente sulla nozione di “tributo”, dettando dei criteri imprescindibili per intendere correttamente limiti e contenuti della giurisdizione tributaria. Dall'altro lato, tali sentenze offrono lo spunto per riflettere sul fatto che, sebbene il legislatore, con la modifica del 2005, incidendo ulteriormente sull'art. 2 del d.lgs. 546/1992, mirasse anche ad un ampliamento ulteriore della giurisdizione tributaria, tale fenomeno è stato del tutto vanificato dagli interventi della giurisprudenza costituzionale.

Con riguardo a tale aspetto, infatti, già nella formulazione iniziale dell'art. 2 si poteva cogliere l'intendimento del legislatore di allargare i confini della giurisdizione speciale, espresso nella dizione della lettera i) del comma 1, che assegnava preventivamente alle Commissioni “*ogni altro*

⁴⁰⁹ La Corte in proposito precisa, che gli artt. 13 e 14 della legge n. 36 del 1994, in relazione ai quali è stata espressamente sollevata la questione di legittimità costituzionale, sono stati abrogati, con decorrenza dal 29 aprile 2006, dall'art. 175, comma 1, lettera u), del d. lgs. 3 aprile 2006, n. 152 e sostituiti dagli artt. 154 e 155 dello stesso d. lgs. Tuttavia, anche questi ultimi due articoli - analogamente alle disposizioni abrogate - precisano che le somme dovute dall'utente per i servizi di pubblica fognatura e di depurazione sono componenti della tariffa che costituisce il corrispettivo del servizio idrico integrato. L'analogia tra le suddette normative succedutesi nel tempo rende evidente che anche le quote di tariffa riferite ai servizi di pubblica fognatura e di depurazione disciplinate dai citati artt. 154 e 155 hanno natura non tributaria, con la conseguenza che le considerazioni svolte, in ordine alla violazione dell'art. 102, secondo comma, Cost., valgono anche in relazione al "canone" corrispondente a tali quote.

tributo attribuito dalla legge"; il passaggio fondamentale, però, si realizzò nel 2001⁴¹⁰, allorchè si conferì alle Commissioni la cognizione su *“tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie”*. E' proprio in tale, e solo in tale, inciso, si ritiene, che si annida il vero ampliamento della giurisdizione tributaria, per le ragioni che di seguito si evidenzieranno. Il legislatore è poi intervenuto modificando nuovamente l'art. 2 con l'art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, inserendo, al comma 1, dopo le parole *“di ogni genere e specie”*, l'inciso *“comunque denominati”* e aggiungendo al comma 2 il seguente periodo: *“Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'art. 63 del D.Lgs. 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 comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni”*.

A ben vedere, con il senno di poi, si deve ritenere che alla modifica del 2005 non sia seguito alcun effettivo ampliamento della giurisdizione tributaria, in virtù proprio degli interventi della Corte costituzionale.

Tale modifica ha determinato, infatti, come si è visto, il sorgere di varie questioni di legittimità costituzionale. I problemi sono sorti perché, per le entrate che nel 2005 sono state espressamente ricondotte alla giurisdizione tributaria, era incerta l'effettiva natura e, come è noto, una devoluzione alla giurisdizione tributaria di entrate non tributarie comporterebbe l'istituzione di un nuovo giudice speciale in violazione dell'art. 102 della Costituzione.

Con la sentenza n. 64 del 2008⁴¹¹, infatti, in materia di canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche ed in altra recentissima sentenza⁴¹² in tema di canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue la Corte

⁴¹⁰ Art. 12 della L. 28 dicembre 2001, n. 448, cit.

⁴¹¹ Per un commento specifico di tale sentenza si rinvia al paragrafo n. 1 di questo capitolo.

⁴¹² Corte cost., sent. n. 39 dell'11.2.2010, cit.; per un commento si rinvia al paragrafo n. 4 di questo capitolo.

ha dichiarato illegittima l'attribuzione alle Commissioni tributarie della giurisdizione su tali entrate, dopo averne evidenziato per entrambe la natura non tributaria; peraltro, sulla stessa scia si pone anche quanto affermato nella sentenza n. 130 del 2008⁴¹³, con la quale si è dichiarata l'illegittimità dell'art. 2, comma 1, nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici tributari, anche laddove esse conseguivano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

A conclusioni opposte, ma utilizzando sempre lo stesso metodo e lo stesso ragionamento, la Corte costituzionale approda in merito alla Tia⁴¹⁴, di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 22/1997 e in materia di Cimp⁴¹⁵, riconoscendo ad entrambe le entrate natura tributaria e assolvendo così dal sospetto di incostituzionalità l'art. 2 in *parte qua*.

In realtà, per tali ultime entrate la loro appartenenza alla cognizione dei giudici tributari era già desumibile dalla ridondante definizione di cui al comma 1, che contempla “*i tributi di ogni genere e specie comunque denominati*”.

Al di là di ciò, è indubbio che le questioni sollevate hanno indotto la Corte a riflettere ed, in un certo senso, “rimeditare” la nozione di tributo ai fini dell'art. 2. Emerge come, infatti, abbia finito per adottare una nozione amplissima, peraltro già elaborata dalla stessa giurisprudenza costituzionale in precedenti occasioni, per qualificare come tributarie le entrate erariali, spingendosi a riconoscere come “tributo” qualsiasi prestazione che presentasse il requisito della doverosità e del collegamento alla pubblica spesa con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante⁴¹⁶.

⁴¹³ Corte cost., sent. n. 130 del 14-05-2008, in *Bancadati Big*, Ipsoa.

⁴¹⁴ Corte cost., sent. n. 238 del 24 luglio 2009, cit.; per un commento si rinvia ai paragrafi nn. 3, 3.1, 3.2, 3.3 di questo capitolo.

⁴¹⁵ Corte cost., sent. n. 141 dell'8 maggio 2009, cit.; per un commento si rinvia al paragrafo n. 2 di questo capitolo.

⁴¹⁶ *Ex multis*: sentenze n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005. Per ulteriori riferimenti giurisprudenziali, nonché per l'esposizione delle principali critiche della dottrina su tali requisiti, si rinvia al paragrafo n. 2.1.1 del capitolo III.

In ogni occasione, poi, oltre a richiamare tali generici requisiti, ribadisce l'irrilevanza del *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina l'entrata e la necessità di procedere ad una valutazione caso per caso della disciplina sostanziale al fine di far emergere la vera natura dell'entrata.

Infatti, in ogni sentenza si rinviene un'autonoma valutazione; solo con riguardo al Cosap, la Consulta non procede a tale specifica disamina, limitandosi a far proprio l'orientamento pacifico delle Corte di Cassazione che ne aveva affermato la natura non tributaria.

In tutte le altre occasioni, la Corte, è "costretta" a procedere ad una autonoma valutazione, sia perché, si ritiene, è consapevole della generalità di quei requisiti che essa stessa aveva elaborato, sia perché manca il "diritto vivente" della giurisprudenza di legittimità.

Le sentenze esaminate consento, dunque, oggi di enucleare una nozione di "tributo" ai fini dell'art. 2 che, in mancanza di una definizione legislativa, può offrire validi criteri per tutti gli operatori del settore. Innanzitutto, i requisiti imprescindibili alla stregua dei quali qualificare un'entrata come tributaria sono la doverosità della prestazione ed il collegamento di questa alla pubblica spesa con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante. Tali requisiti, però, in virtù della loro generalità, rappresentano solo la condizione "necessaria", ma non "sufficiente" per qualificare un'entrata come tributaria. A questo punto, infatti, si innestano le indicazioni "metodologiche" fornite dalla Consulta: l'irrilevanza del *nomen iuris* e la necessità di procedere ad una disamina specifica e concreta della disciplina dell'entrata per coglierne i profili sostanziali.

6. LE CONSEGUENZE DEL RICONOSCIMENTO DELLA NATURA TRIBUTARIA DI UN'ENTRATA LOCALE, AL DI LÀ DEI PROFILI DI GIURISDIZIONE: NUOVI SCENARI

Il riconoscimento della natura tributaria ad un'entrata è rilevante non solo per l'individuazione del giudice munito di giurisdizione, ma anche per quanto concerne tutta una serie di ulteriori conseguenze, connesse e coerenti con la qualificazione tributaria dell'entrata.

In primis, trattandosi di entrata tributaria e non privatistica, la stessa è per sua natura indisponibile e soggetta alla riserva di legge sancita nell'articolo 23 della Costituzione. Di conseguenza, dal combinato disposto di questa disposizione costituzionale e dell'articolo 52, D.Lgs. n. 446/97⁴¹⁷, gli Enti locali possono deliberare sulle entrate tributarie proprie, solo con riguardo ai profili che esulano dalla determinazione della fattispecie imponibile, dell'aliquota massima e dei soggetti passivi (essendo, come è noto, tali profili "riservati" alla legge).

Gli Enti locali, hanno la titolarità dell'entrata, nonché, dunque, competenze deliberative e normative nell'ambito dei poteri loro riconosciuti e nel rispetto della riserva di legge. Nell'ambito di tali poteri ben possono affidare ad un soggetto terzo la riscossione dell'entrata locale, laddove non intendano procedervi direttamente. Il gestore, però, agisce, sempre come un mero concessionario dell'entrata e, quindi, riscuote il tributo in nome proprio ma per conto dell'Ente; in altre parole, ben può essere devoluta a terzi l'attuazione del servizio pubblico, ma la titolarità dell'entrata resta radicata in capo all'Ente pubblico.

Interessante, in proposito, è quanto di recente affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione⁴¹⁸, che, pronunciandosi in materia di Tia,

⁴¹⁷ L'art. 52 del D.Lgs. 15-12-1997, n. 446, al comma 1 prevede "*Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti*". Sulla possibilità per gli Enti locali di introdurre tributi "propri" o di disciplinare quelli esistenti, si rinvia al paragrafo n. 1.2 del Capitolo IV, con ivi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali.

⁴¹⁸ Corte di cass., SS. UU., 08-04-2010, n. 8313, in *bancadati Big*, Ipsa nella qual occasione, condivisibilmente, si afferma il seguente principio: in tema di emergenza ambientale nel settore dello smaltimento dei rifiuti nella Regione Sicilia, il potere di

espongono principi suscettibili di estensione a tutte le entrate tributarie locali: la questione centrale, sottoposta all'esame della Corte, è la legittimità della attribuzione del potere di deliberare le tariffe ad una società per azioni a cui era stata devoluta la gestione dell'entrata tributaria. Quanto sostenuto in proposito dalle Sezioni Unite è assolutamente condivisibile e coerente conseguenza della natura tributaria di un'entrata. Osservano, infatti, i Giudici di legittimità che l'affidamento da parte dell'Ente locale della gestione del tributo ad un gestore esterno, non comporta, né consente, il trasferimento del potere di determinare la tariffa: deve essere l'Ente impositore, assumendosene la responsabilità politica, a procedere a tale determinazione. L'esercizio dello *ius impositionis*, infatti, *“è espressione della sovranità dello Stato e della posizione di supremazia degli enti pubblici locali rispetto ai cittadini amministrati, nell'ambito di un rapporto giuridico di tipo pubblicistico, rispetto al quale il cittadino è garantito dalle procedure legali e democratiche”*. Inoltre, *“il soggetto attivo del rapporto tributario non può che essere un ente pubblico dotato dello specifico imperium”* e *“l'esercizio del potere impositivo costituisce una funzione fondamentale e irrinunciabile dello Stato che deve essere esercitato nel rigoroso rispetto della riserva di legge ex articolo 23 della Costituzione”*. La sentenza precisa, poi, che neppure in una situazione di emergenza potrebbe giustificarsi una diversa distribuzione di tali poteri, trattandosi di principi inderogabili dell'ordinamento.

Altra conseguenza che deriva dalla natura tributaria di un'entrata e, quindi, dalla titolarità da parte dell'Ente pubblico è che questo deve iscrivere l'entrata nel proprio bilancio.

determinare la tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, prevista dall'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, non si è trasferito dall'ente locale alle società di ambito per la gestione integrata del servizio, sia perché è necessario comunque operare nel rispetto dei principi generali dell'ordinamento giuridico, tra i quali rientra quello della riserva di legge in materia di esercizio del potere impositivo (art. 23 Cost.) che non può essere delegato ad enti non direttamente investiti, *"ex lege"*, della *"potestas impositionis"*, sia perché l'attribuzione di un potere straordinario di imposizione fiscale è possibile solo se espressamente contenuto nei limiti cronologici dell'emergenza, mentre la tariffa opera per tutti i periodi successivi di imposta, anche quando l'emergenza stessa sia superata.

Inoltre, ragioni di razionalità e coerenza del sistema impongono, si ritiene, interventi regolamentari⁴¹⁹ che disciplinino/modifichino le procedure di accertamento e riscossione in relazione alle entrate tributarie locali. In proposito si sottolinea come non si condivida l'orientamento affermatosi di recente in giurisprudenza in base al quale l'ordinaria fattura commerciale⁴²⁰, redatta secondo i dettami della disciplina del D.P.R. n. 633/72 o il bollettino di conto corrente postale relativo al pagamento dell'imposta sulla pubblicità⁴²¹ (ma vi potrebbero essere anche esempi ulteriori) possano essere considerati atti impugnabili. Difettano, infatti, in tali casi sia i requisiti di forma che di sostanza (si pensi, per l'appunto, alla motivazione, alla sottoscrizione del soggetto responsabile, alla notifica, al fine di rendere certo il decorso del termine perentorio di 60 giorni per l'impugnativa, eccetera) e, pertanto, non possono generare preclusioni o pregiudizi nei confronti dei destinatari degli stessi. Ne consegue che, in presenza di un utente/contribuente che non abbia

⁴¹⁹ In proposito, per ulteriori approfondimenti, si rinvia all'interessante studio a cura delle Commissioni "Fiscaltà degli enti locali" e "Enti locali", *Studio sulla natura giuridica della Tia, alla luce degli ultimi sviluppi legislativi e giurisprudenziali*, Novembre 2010, dove sono attentamente analizzate le conseguenze scaturenti dal riconoscimento della natura tributaria della Tia.

⁴²⁰ Sul punto, di recente: Corte di Cass., sent. 3 novembre 2010, n. 22377, in *bancadati Big*, Ipsoa, laddove, a sostegno dell'impugnabilità della fattura Tia, si sostiene che: "Nel caso, e' incontroverso che la richiesta di pagamento e' stata avanzata con l'emissione di Fattura, portante il carico fiscale per sorte ed accessori ed il periodo di riferimento e, quindi, che trattavasi di pretesa ben definita nel quantum, ancorche' non adeguatamente esplicitata nel procedimento di determinazione, formalizzata, peraltro, con l'espressa previsione della irrogazione di una sanzione (30%), per il caso di mancato pagamento. L'atto, dunque, non poteva, in alcun modo, essere considerato un avviso bonario, come tale improduttivo di effetti pregiudizievoli [...]". Sul tema si veda anche Cass., sent. n. 12194/2008; n. 17526/2007, cit., sempre in tema di fattura emessa per il pagamento della Tia, in *Giur. trib.*, 2008, 55, con note di BUSICO, *Natura tributaria e tempi di impugnazione degli atti esattivi della tariffa di igiene ambientale* e di LUPI, *La fattura Tia come atto impositivo*; SS. UU., n. 16293/2007, in *Giur. trib.*, 2008, 317, con nota di TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*; Cass., SS.UU., n. 16428/2007, in *Corr. trib.*, 2007, 3687, con nota di COPPA, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*; Cass., sez. trib., n. 21045/2007, in *Giur. trib.*, 2008, 507, con nota di TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*; SEPE, *I nuovi approdi della giurisdizione tributaria e ancora sull'impugnabilità degli atti atipici e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione*, in *Fisco*, 2007, 3624 ss.

⁴²¹ Corte di cass., sez. Trib., n. 25591, del 17/12/2010, in *bancadati Big*, Ipsoa. In tale occasione si afferma che sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi del D.Lgs. n. 546/1992, art. 19, tutti quegli atti (anche un bollettino di conto corrente postale come nel caso di specie) con cui l'Amministrazione esercita nei confronti del contribuente una pretesa tributaria ormai definita.

pagato la somma indicata in fattura o nel bollettino o in qualunque altro atto simile (e comunque non considerabile impugnabile), occorrerà far precedere alla riscossione coattiva, tramite ruolo o ingiunzione, la notifica di un vero e proprio atto impositivo, contenente la richiesta di pagamento della stessa somma prima esposta in fattura, con al più la sola maggiorazione delle spese di notifica dell'atto. Il termine per il pagamento della somma così accertata dovrà essere di 60 giorni dalla notifica di tale atto, in conformità a quanto stabilito nell'articolo 1, comma 162, legge n. 296/06. In ipotesi di ulteriore inadempienza all'obbligo di versamento, dovrà essere notificato un atto di contestazione, redatto ai sensi dell'articolo 16, D. Lgs. n. 472/97, contenente l'irrogazione della sanzione del 30%, ai sensi dell'articolo 13, D. Lgs. n. 471/97⁴²². Il differimento della irrogazione della sanzione ad un momento successivo alla notifica del primo atto di accertamento è legato al fatto che prima di allora non si verifica il mancato rispetto di un termine previsto dalla legge. Dopo la notifica dell'atto di contestazione, si potrà procedere alla riscossione coattiva, a mezzo ruolo o ingiunzione, secondo quanto precisato nello stesso regolamento comunale⁴²³.

Inoltre, poiché si è in presenza di un'entrata tributaria, il termine per il recupero delle somme dovute dal soggetto passivo non può coincidere con quello prescrizione ordinario di dieci anni (art. 2946 c.c.). Occorre ricordare come la Corte Costituzionale, nel 2005⁴²⁴, abbia affermato l'illegittimità dell'applicazione di tale termine in ambito tributario, in quanto il contribuente non può restare indefinitamente esposto ai controlli dell'ente impositore, pena la violazione del diritto alla difesa ex articolo 24 della Costituzione. Sarà, dunque, necessario non eccedere mai il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione, stabilito per la generalità

⁴²² Sul sistema sanzionatorio riferito ai tributi locali, si veda, *ex multis*: S. FIORENTINO, *Sanzioni: profili generali e questioni applicative in materia di tributi locali*, in *Riv. trib. loc.*, n. 3, 1998, 243 ss.

⁴²³ Per tali riflessioni si rinvia a: Commissioni "Fiscalità degli enti locali" e "Enti locali", *Studio sulla natura giuridica della tta, alla luce degli ultimi sviluppi legislativi e giurisprudenziali*, Novembre 2010, cit.

⁴²⁴ Corte cost., sent. n. 280 del 15-07-2005, in *bancadati Big*, Ipsoa.

dei tributi locali dal comma 161 della legge n. 296/06. Anche con riferimento alla notifica del titolo esecutivo (cartella di pagamento o ingiunzione fiscale), successivo al primo atto di accertamento, occorrerà attenersi al termine decadenziale sancito nel settore dei tributi locali, corrispondente al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello nel corso del quale l'accertamento è divenuto definitivo (comma 163, citata legge n. 296).

Per quanto riguarda le conseguenze in merito alle sanzioni, si ritiene che la natura tributaria del prelievo consente l'applicazione della ricordata misura sanzionatoria del 30%, prevista, in via generale, nell'articolo 13, comma 2, D. Lgs. n. 471/97, in tutti i casi in cui un tributo non è versato alle scadenze stabilite⁴²⁵.

Con riguardo, poi, all'applicabilità dell'Iva, è da ritenere che, poiché un tributo non è mai corrispettivo di un servizio e poiché l'Iva è dovuta sui corrispettivi di origine contrattuale derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi (art. 13, D.P.R. n. 633/'72), ne consegue che nel caso di un'entrata tributaria difetta il presupposto oggettivo dell'Iva, e ciò indipendentemente dal fatto che il tributo sia riscosso o meno da una società commerciale. In proposito si ricorda la più volte citata sentenza n. 238 della Corte Costituzionale⁴²⁶, nella qual occasione si è affermata l'inapplicabilità dell'Iva sulla Tia. Si tratta di una conseguenza coerente con il riconoscimento della natura tributaria alla Tia. Precedentemente, anche l'Agenzia delle Entrate⁴²⁷ aveva affermato che i diritti sulle pubbliche affissioni, in quanto entrate tributarie, non sono mai assoggettabili ad Iva.

⁴²⁵ In tal senso, Commissioni "Fiscalità degli enti locali" e "Enti locali", *Studio sulla natura giuridica della tia, alla luce degli ultimi sviluppi legislativi e giurisprudenziali*, Novembre 2010, cit., laddove, testualmente, si precisa anche che non sono invece applicabili specifiche sanzioni correlate alla violazione degli obblighi dichiarativi, in difetto di espresse previsioni di legge. L'unica penalità comminabile sarà quella, generalissima, stabilita nell'articolo 7 bis del Tuel (D. Lgs. n. 267/2000), relativa alla violazione di qualsivoglia prescrizione regolamentare. Si tratta peraltro di sanzione amministrativa, non tributaria, alla quale non sono quindi applicabili gli ordinari istituti del diritto tributario (ravvedimento, definizione agevolata, eccetera).

⁴²⁶ Corte cost., sent. n. 238/2009, cit. Per un commento di tale sentenza si rinvia al paragrafo n. 3.2 di questo capitolo, ed ivi anche riferimenti dottrinali.

⁴²⁷ Risoluzione n. 25/E, del 5 febbraio 2003, in *bancadati Big*, Ipsoa.

Capitolo VI

IL PROCESSO TRIBUTARIO IN SPAGNA: ESPERIENZE A CONFRONTO

1. Esperienze “processuali” a confronto - 2. L’organizzazione della giustizia tributaria in Spagna - 2.1. I Tribunali economico-amministrativi: l’oggetto delle decisioni ed il procedimento amministrativo in materia tributaria – 2.2 ricorso agli Organi giurisdizionali; i tributi locali

1. ESPERIENZE “PROCESSUALI” A CONFRONTO

Le esperienze straniere, soprattutto quelle di alcuni Stati dell’Unione europea più vicini alla nostra tradizione e cultura giuridica, offrono interessanti stimoli di ricerca, nonché spunti di riflessione per eventuali modifiche del processo tributario nazionale.

Si rinvengono una vasta gamma di modelli di “processo tributario” che, per comodità espositiva, possiamo così raggruppare: un sistema misto, nel quale convivono organi del contenzioso amministrativo-tributario e giurisdizione ordinaria (attuato, sia pure con diverse varianti in Spagna, Grecia, Paesi Bassi, Svezia e, in qualche misura nel Regno Unito); un sistema dualistico caratterizzato da un rigido riparto tra la giurisdizione civile e quella amministrativa (modello proprio del sistema francese); ed un sistema incentrato sulla giurisdizione speciale tributaria devoluta a giudici professionali ed a tempo pieno, proprio, ad esempio, dell’ordinamento tedesco⁴²⁸.

⁴²⁸ Per un’analisi comparata dei diversi modelli di processo tributario, si veda, M. COMBA, *Lineamenti di giustizia tributaria comparata*, in *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione tributaria centrale*, a cura di G. Paleologo, Milano, 2005, 98; C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. prat trib.*, 1988, I, 775; A. AMATUCCI – E. PACE, *Problemi di armonizzazione del contenzioso tributario in Europa*, in *Il contenzioso tributario: problemi e prospettive*, a cura di M. Leccisotti, Padova, 1992, 65; G. MINIERI, *L’organizzazione del contenzioso tributario e le esperienze europee e statunitensi*, in *Le commissioni tributarie*, 1998, nn. 1 e 2, IV, 9 ss. e 33 ss.; G. RECCHIA (a cura di), *Ordinamenti europei di giustizia amministrativa* (vol. XXV del *Trattato di diritto amministrativo curato da G. Santaniello*), Padova, 1996.

Inoltre, in Germania, Francia e Spagna è prevista una fase pregiurisdizionale, obbligatoria e dettagliatamente disciplinata, che funge da filtro, così riducendo di molto il numero dei giudizi tributari che giungono agli Organi giurisdizionali⁴²⁹. All'interno di tale modello che prevede questa fase pregiudiziale è necessario operare una distinzione. Il sistema tedesco e francese prevedono un'azione preliminare obbligatoria del contribuente, esperita nei confronti della stessa Amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto; il sistema spagnolo, invece, prevede una fase pregiurisdizionale innanzi non alla stessa Amministrazione finanziaria, bensì a distinti Organi amministrativi (su tale modello ci soffermeremo nei prossimi paragrafi)⁴³⁰.

Il modello processuale tributario italiano, pur non conoscendo tale fase pregiudiziale, è molto simile al sistema tedesco dove, con riguardo alla fase processuale in senso stretto, esiste una giurisdizione finanziaria *ad hoc* (affiancata a quella civile e penale, amministrativa, del lavoro e socio-previdenziale) ripartita tra i 19 "Tribunali fiscali regionali" (*Finanzgerichte*) che fungono da giudice di merito di prima istanza in ciascun *Land* (paragonabile alla nostra regione) e una "Corte fiscale federale" (*BFH-Bundesfinanzhof*), organo centrale con sede a Monaco diviso in vari *Senate* (sezioni) in base alla rispettiva specializzazione, che giudica come Corte di cassazione sui ricorsi in revisione presentati nel secondo grado di legittimità. Nella Repubblica tedesca, infatti, la giurisdizione tributaria è unica, ripartita in un grado di merito (non esiste il riesame d'appello) ed un grado di legittimità per motivi tassativamente previsti a pena di inammissibilità (questioni di diritto e di interpretazione della legge). Corte regionale e Corte federale deliberano in composizione collegiale con giudici togati in primo

⁴²⁹ Si pensi, in proposito, che in Germania soltanto il 92% dei ricorsi amministrativi giunge agli Organi giurisdizionali.

⁴³⁰ L'azione, qualificata *reclamacion economico-administrativa*, è promossa innanzi ai Tribunali economico-amministrativi regionali o locali, inquadrati organicamente nel Ministero di *Economia y Hacienda*, anche se non dipendenti da questo sul piano gerarchico. Se il valore definito supera un certo limite, la decisione è impugnabile innanzi al Tribunale economico amministrativo centrale con sede a Madrid. Può essere esperito il ricorso straordinario di revisione al Ministro dell'*Economia y Hacienda*. Per approfondimenti si rinvia al paragrafo successivo.

grado integrati con membri laici (come, peraltro, avviene per le Commissioni tributarie nazionali che sono di natura “composita”, artt. 4 e 5 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545). I cinque membri che compongono il collegio della Corte federale sono invece tutti giudici togati⁴³¹.

Nel sistema spagnolo, invece, a differenza del sistema tedesco, non vi è un giudice speciale tributario: il contenzioso fiscale è devoluto interamente alla giustizia amministrativa (precisamente, ai “Tribunali economico-amministrativi” locali, regionali e centrali).

Alla luce anche delle esperienze di questi Paesi europei, da più parti si auspica una riforma del nostro processo tributario con il fine di introdurre un analogo sistema deflativo dettagliatamente disciplinato e obbligatorio.

2. L'ORGANIZZAZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA IN SPAGNA

L'ordinamento tributario spagnolo in generale è molto vicino a quello italiano. Infatti, da una parte esiste un punto di riferimento normativo di valore costituzionale che, per contenuto ed ispirazione, coincide con il nostro articolo 53 della Costituzione, dall'altra una Legge Generale Tributaria che regola i doveri e gli obblighi dei cittadini, i poteri dell'Amministrazione diretti ad esigere il compimento di questi obblighi, i vari tipi di procedimenti tributari e le relazioni fra l'Amministrazione e il cittadino-contribuente.

Con riguardo specifico al sistema di tutela del contribuente in Spagna, va evidenziato che esso è caratterizzato da una fase preliminare che si celebra dinanzi ai c.d. “*Tribunali economico-amministrativi*” (*reclamacion*

⁴³¹ Per l'analisi del modello processuale tributario tedesco si rinvia a D. BIRK, *Diritto tributario Tedesco*, a cura di E. De Mita, Milano, 2006, 1450; ID., *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica tedesca*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, I, 1027; R. (VAN) GROLL, *La tutela Giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno dell'Università di Bologna, 1994.

economico-amministrativa) ed una successiva dinanzi agli organi della giurisdizione amministrativa (*recurso contencioso administrativo*)⁴³².

I Tribunali economico-amministrativi, nonostante la loro denominazione, non hanno natura giurisdizionale; sono inquadrati organicamente nel Ministero di *Economia y Hacienda*, sebbene non dipendano gerarchicamente e funzionalmente da quest'ultimo. Essi, inoltre, pur decidendo sui ricorsi presentati avverso gli atti dell'Amministrazione finanziaria, non emettono pronunce che possono acquistare valore di cosa giudicata. Il procedimento dinanzi a tali organi si articola in un primo (o unico) grado dinanzi ai Tribunali economico-amministrativi regionali o locali; nel caso in cui il valore della controversia ecceda un determinato ammontare, in secondo grado, dinanzi al Tribunale economico-amministrativo centrale⁴³³.

I tribunali economico-amministrativi regionali sono 17, uno per ciascuna Comunità autonoma, cui si aggiungono quelli locali di Ceuta e Melilla. Essi sono composti da un Presidente, da due o tre componenti e da un segretario, nominati in base a provvedimento del Ministero delle Finanze tra i funzionari delle amministrazioni pubbliche, in relazione al luogo di lavoro.

Tali tribunali regionali decidono i ricorsi proposti avverso gli atti degli Organi periferici dell'Amministrazione dello Stato e degli Organi amministrativi delle Comunità Autonome. Spetta ad essi, infatti, solo la cognizione delle controversie relative ai tributi "ceduti" dallo Stato alle Comunità: tributi originariamente statali il cui gettito è stato trasferito alle comunità autonome e che sono regolati fondamentalmente dalla legge statale.

⁴³² Sul modello spagnolo si vedano, tra gli altri, E. GONZALEZ GARCIA, *I ricorsi amministrativi e giudiziari*, in *Trattato di diritto tributario* (a cura di A. Amatucci), vol. III, Padova, 1994, 276; C. ALBINANA GARCIA-QUINTANA, *La legitimacion udiva en las reclamaciones tributaria*, in *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milano, 1960; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J. N. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 1998, 606 ss.; M.J. SANCHEZ, *El proceso contencioso administrativo en materia tributaria*, Madrid, 1992.

⁴³³ Osserva A. MENENDEZ MORENO, *Derecho financiero y tributario*, Valladolid, 2004, 398: "la reclamacion economico-administrativa tiene naturaleza administrativa no jurisdiccional, pese a la denominacion de Tribunales que se otorga a los organos administrativos encargados de su conocimiento, e implica una revision de los actos de gestion con el fin de convertirlos en definitivos o no, antes que puedan ser impugnados ante los tribunales de justicia".

Invece, i ricorsi contro gli atti delle Amministrazioni locali in materia di tributi istituiti dalle Comunità autonome stesse, sono decisi da Organi istituiti da quest'ultime.

Il Tribunale economico-amministrativo centrale, avente sede a Madrid, è composto da un Presidente, undici giudici e un segretario generale, nominati, con decreto del re, previa deliberazione del Governo, su proposta del Ministro delle Finanze, tra funzionari delle Amministrazione pubbliche⁴³⁴. Tale Tribunale centrale ha competenza di primo grado nei ricorsi prodotti contro gli atti degli Organi centrali dello Stato e degli Organi superiori delle Comunità. Inoltre tale Tribunale centrale ha competenza anche di secondo grado per i ricorsi avverso le decisioni dei Tribunali Amministrativi regionali, che, come si accennava, sono appellabili solo se il valore della controversia supera un dato ammontare.

Tra gli organi economico-amministrativi rientra anche il Ministro di *Economia y Hacienda* che è competente tra l'altro per il ricorso straordinario di revisione di cui all'art. 171 della *ley general tributaria* (LGT).

2.1. I TRIBUNALI ECONOMICO-AMMINISTRATIVI: IL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO IN MATERIA TRIBUTARIA

Gli Organi economico-amministrativi sono competenti non solo in materia di tributi, ma anche di altre prestazioni patrimoniali imposte, quali le entrate di diritto pubblico non tributarie, nonché delle spese pubbliche.

Al fine di meglio circoscrivere la "materia" devoluta a tali Organi, è necessario precisare che non vi rientrano gli atti di natura tributaria degli Enti locali (fondamentalmente i Comuni). Questa esclusione trova il proprio fondamento nell'autonomia degli Enti locali (riconosciuta anche dalla

⁴³⁴ Artt. 12 e ss. decreto reale di approvazione del regolamento sui reclami economico-amministrativi del 20 agosto del 1981, n. 1999.

Costituzione spagnola) che risulterebbe lesa laddove la competenza giurisdizionale su questi atti fosse devoluta ad Organi amministrativo-statali.

Avverso, infatti, i provvedimenti di imposizione di tributi locali si può esperire il “ricorso di revisione” (“*reposició*”) e, contro la conseguente decisione, adire in appello i tribunali amministrativi (“*Tribunales contencioso-administrativos*”).

Infine, ai Tribunali Amministrativi spetta la cognizione delle controversie tra privati, nelle quali, quindi, non è parte la Pubblica amministrazione, che però riguardano l’interpretazione di norme tributarie quali le controversie sulla rivalsa dell’Iva, sulla ritenuta d’acconto e sull’azione nei confronti del sostituto d’imposta da parte del sostituito⁴³⁵.

Il procedimento innanzi al Tribunale Amministrativo (TEA) non richiede il mandato ad un avvocato, né ad altra figura professionale (“*procurador*”).

Atto introduttivo del procedimento è il ricorso al quale possono essere allegati documenti oppure in cui, come normalmente avviene, il ricorrente può limitarsi a chiedere che si prenda atto che il ricorso è stato proposto. In questo secondo caso, i documenti si depositano in seguito all’esame del fascicolo depositato dall’Amministrazione finanziaria.

Il termine per presentare il ricorso è di trenta giorni che decorre dalla data di notificazione dell’atto impugnato.

La legge stabilisce la durata massima del procedimento in un anno, decorso il quale si forma il silenzio rigetto, cioè un atto non scritto che è impugnabile in appello.

Il contribuente può però attendere la decisione espressa, che deve essere comunque emessa.

In base ad un principio generale del diritto amministrativo spagnolo, il ricorso non sospende l’esecuzione dell’atto impugnato. Di conseguenza assume grande rilievo la decisione con la quale è disposta tale sospensione.

⁴³⁵ Si veda: C. PALAO TABOADA, *Il processo tributario in Spagna*, in *Riv. Dir. trib. Internaz.*, n. 2-3, 2005, 21 ss.

In questo ambito si è registrato un significativo mutamento nell'orientamento dei Tribunali: inizialmente tali Organi amministrativi non concedevano la sospensione, in quanto, essendo il tributo una prestazione patrimoniale imposta dallo Stato che è solvente per sua natura, si riteneva che l'esecuzione non potesse mai causare un danno di impossibile o difficile risarcimento, previsto dalla legge che disciplina la sospensione. Successivamente i Tribunali hanno iniziato a riconoscere che l'esecuzione può causare un danno oltre che grave, anche irreparabile (come nel caso del fallimento di un'azienda). Ciò ha comportato che oggi la sospensione è considerata un atto dovuto, se è prestata idonea garanzia (attraverso una cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa). La sospensione può però essere concessa dal Tribunale, anche in assenza di garanzie, in considerazione delle circostanze concrete.

Nel caso di accoglimento del ricorso, il costo necessario per le garanzie è rimborsato al ricorrente con i relativi interessi. Il rimborso è parziale, se la decisione accoglie solo in parte il ricorso⁴³⁶.

Il procedimento amministrativo in materia tributaria, così brevemente descritto, è oggetto da tempo di notevoli critiche. Considerato che bisogna esaurire il procedimento amministrativo per poter adire l'organo giurisdizionale, diffuso è il convincimento secondo il quale il procedimento costituisce un rilevante ostacolo per poter introdurre il processo con ricorso. La durata complessiva, specie per le questioni più delicate, è in genere considerata eccessiva⁴³⁷.

Queste considerazioni risultano fondate se i motivi dei ricorsi essenzialmente riguardano i vizi di legittimità delle norme regolamentari applicate, perchè ai Tribunali economico-amministrativi (e ciò è discutibile) non è consentito dichiarare, sia pure *incidenter tantum*, tale illegittimità. In tal caso il procedimento amministrativo risulta puramente formale ed inutile. La

⁴³⁶ E' interessante rilevare che la Corte Suprema ha deciso che la sospensione concessa in sede di procedimento amministrativo si estende anche al processo tributario, se si fonda su idonee garanzie.

⁴³⁷ Sul punto si veda: C. PALAO TABOADA, *Il processo tributario in Spagna*, cit., 21 ss.

LGT novellata ha introdotto alcune misure allo scopo di snellire il procedimento, tra le quali la previsione di un nuovo procedimento abbreviato davanti ad Organi monocratici e relativo a questioni palesemente semplici (ed anche nel caso in cui il ricorso si basa esclusivamente sull'illegittimità di regolamenti, il che equivale ad ammettere l'inutilità del ricorso amministrativo in tale ipotesi).

Si è autorevolmente sostenuto⁴³⁸ che una soluzione potrebbe essere quella di trasformare i TEA in Organi pienamente giurisdizionali, istituendo così una giurisdizione tributaria, alla stregua di quanto previsto in Italia con le Commissioni tributarie ed in Germania con i *Finanzgerichte* (Tribunali finanziari)⁴³⁹.

2.2. IL RICORSO AGLI ORGANI GIURISDIZIONALI; I TRIBUTI LOCALI

Avverso le decisioni emesse dai Tribunali economico-amministrativi è proponibile ricorso dinanzi agli Organi giurisdizionali (contenzioso amministrativo). Non c'è una giurisdizione speciale tributaria, sebbene alcune sezioni di tali organi siano specializzate nella materia tributaria. Più precisamente, contro le pronunce dei Tribunali economico amministrativi regionali e locali è competente, in unico grado, il *Tribunal superior de justicia del territorio* (Tribunali regionali), organi giurisdizionali competenti per territorio.

Contro le decisioni del Tribunale economico amministrativo centrale, invece, è ammesso ricorso avanti *l'audiencia nacional* (organo giurisdizionale

⁴³⁸ C. PALAO TABOADA, *Il processo tributario in Spagna*, cit., 21 ss.

⁴³⁹ Per approfondimenti sull'attività dei Tribunali economico-amministrativi si rinvia a E. ANDRÉS AUCEJO, V. ROYUELA MORA, *Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento N° 25/04.

centrale specializzato in certe materie); ne sono escluse le decisioni relative ai tributi trasferiti alle Comunità autonome e sulle quali si pronunciano di nuovo i Tribunali regionali.

Contro le sentenze emesse dal *Tribunal superior de justicia* e da *l'audiencia nacional* è ammesso ricorso alla Corte di cassazione (organo di giurisdizione ordinaria), quando la controversia supera una determinata soglia ed in ogni caso per violazione di legge o per *unificacion de doctrina*.

Del tutto peculiare è l'assetto della giurisdizione delle controversie in materia di tributi locali. Si è accennato come non rientrano nella cognizione degli Organi economico-amministrativi gli atti di natura tributaria degli Enti locali. Questa esclusione trova il proprio fondamento nell'autonomia degli Enti locali, che risulterebbe lesa laddove la competenza giurisdizionale su questi atti fosse devoluta ad Organi amministrativo-statali. Di conseguenza, avverso i provvedimenti di imposizione di tributi locali si può esperire il "ricorso di revisione" ("*reposicion*") e, contro la conseguente decisione, adire in appello i tribunali amministrativi ("*Tribunales contencioso-administrativos*"). I giudizi di appello, infatti, avverso la decisione conseguente al ricorso di revisione in materia di tributi locali spettano alla giurisdizione degli Organi monocratici della giurisdizione amministrativa (*Juzgados de lo contencioso*).

Avverso le pronunce di tali organi è comunque ammesso ricorso dinanzi al *Tribunal superior de justicia*, quando il valore della controversia supera una determinata soglia e, comunque, nel caso di vizi di inammissibilità del ricorso o di violazione di disposizioni di carattere generale.

E' di tutta evidenza che in tale assetto normativo, la *reclamacion economico administrativa*, dovendo necessariamente precedere l'azione dinanzi agli organi della giurisdizione amministrativa, costituisce un efficace filtro rispetto alla fase giurisdizionale vera e propria, pur rischiando di dilatare i tempi del giudizio.

La lungaggine dei procedimenti amministrativi e giurisdizionali ha indotto ad elaborare metodi di prevenzione delle controversie e mezzi

alternativi di risoluzione di queste. In proposito si possono richiamare, a titolo esemplificativo, vari istituti: si pensi ai concordati tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente; inoltre, nella LGT è stata introdotta, in attuazione del principio di autotutela, la revoca degli atti amministrativi, anche per motivi che non sono di stretta legittimità; interessante è anche il riconoscimento di efficacia vincolante ai rilievi con i quali l'Amministrazione risponde all'“interpello” del contribuente; infine, è importante l'intervento dell'Amministrazione finanziaria al fine di incrementare le informazioni da trasmettere ai contribuenti e l'assistenza fornita ad essi per l'adempimento dei loro doveri fiscali.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Nel lavoro di tesi si è tentato di approfondire l'effettiva ampiezza della cognizione giurisdizionale dei Giudici tributari, attraverso un'analisi critica dei principali riferimenti legislativi (l'art. 2 e l'art. 19 del d.lgs. 546/1992), delle posizioni della dottrina, nonché dei più recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità e costituzionale.

Al fine di individuare i confini della "giurisdizione tributaria", è emersa subito la centralità della nozione di "tributo"; in virtù dell'attuale formulazione dell'art. 2, infatti, la giurisdizione del giudice tributario è oggi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto sottostante. Dunque, l'elemento che allo stesso tempo radica e delimita la giurisdizione tributaria è proprio la natura tributaria della prestazione oggetto della controversia.

Per tale motivo su questa nozione principalmente si è concentrata l'attenzione e l'operazione si è rivelata particolarmente delicata anche per la mancanza di una definizione legislativa che indichi cosa debba intendersi con tale nozione nell'ambito specifico in analisi. Peraltro, come si è messo in evidenza nella II parte del lavoro, l'enucleazione di un concetto di tributo è rilevante anche per le implicazioni connesse all'avvento del federalismo fiscale. In proposito, infatti, si pensi al potere di Regioni ed Enti locali di introdurre "tributi propri", nonché alla possibilità riconosciuta agli stessi di "defiscalizzare" entrate tributarie introdotte con leggi statali, così trasformandole in entrate privatistiche. In tali casi, solo intendendo sulla nozione di "entrata avente natura tributaria", a prescindere dal *nomen iuris* utilizzato per qualificare l'entrata in questione (che ben potrebbe essere privatistico, tradendo però una effettiva natura tributaria dell'entrata o viceversa) potranno, poi, con coerenza, cogliersi le implicazioni sul piano processuale ed, *in primis*, in termini di "giudice competente a conoscerne"; tali implicazioni discendenti direttamente dalla natura (effettivamente) tributaria dell'entrata, però, non si esauriscono sul piano strettamente

processuale, estendendosi anche al profilo procedimentale, con tutta una serie di ulteriori conseguenze rilevanti in tema di tutela.

Nel lavoro, dopo aver tracciato l'evoluzione delle Commissioni tributarie da organi di amministrazione attiva ad organi giurisdizionali e dopo aver analizzato le modifiche legislative che, nel tempo, hanno riguardato l'art. 2 del d.lgs. 546/1992, si è soffermata l'attenzione proprio sulla nozione di tributo.

In proposito la giurisprudenza della Corte costituzionale ha evidenziato come non sia immanente alla Costituzione un unico concetto di tributo. Anche autorevole dottrina⁴⁴⁰ ha affermato che nessuna norma costituzionale “*può essere utilizzata per costruire la nozione di tributo, la quale deve essere dedotta dall'analisi e sintesi delle norme di diritto tributario comune*”; di conseguenza incorre “*in errore metodologico sia chi definisce il tributo utilizzando l'art. 23 sia chi sfrutta a tal fine l'art. 53 o altra norma costituzionale*”.

In luce di ciò si condividono le autorevoli osservazioni, in base alle quali “*Le definizioni di tributo possono essere più di una e ciascuna ha valore in rapporto alla disposizione che serve ad interpretare*”; di conseguenza si rivela indispensabile “*fissare più nozioni di tributo, a seconda della finalità per cui la definizione è usata*”⁴⁴¹. Si ritiene, dunque, che nell'ordinamento tributario non esiste un unico concetto di tributo, ma sono ricavabili più definizioni di “tributo”, in relazione alle molteplici norme che lo evocano. Di

⁴⁴⁰ FALSITTA, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione triconomica di tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, 273; ID., *Manuale di diritto tributario*, Cedam, 1995, 18.

⁴⁴¹ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale* Torino, 2002, 6. In linea con tali affermazioni, FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2007, 1059 ss., il quale sottolinea come “*Sono quindi da considerare obsolete le definizioni e le classificazioni tradizionali, essendo necessario fissare più nozioni di tributo, a seconda della finalità per cui la definizione è usata*”; così, l'Autore rivolge l'invito a tener conto della molteplicità di norme, per la cui interpretazione viene elaborato il concetto di tributo: “*Ciò significa che il concetto di tributo non è (necessariamente) uno soltanto, ma vi sono più concetti, in relazione alle molteplici norme, alla cui interpretazione è finalizzato*”. La critica alla nozione di tributo è venuta anche da altra autorevole dottrina (P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte Generale*, III ed., Giuffrè, Milano, 2002, 30), secondo la quale “*la categoria del tributo non si giustifica ed è anzi suscettibile di risultare fuorviante*”.

conseguenza, dato che le discipline di diritto positivo configurano diverse nozioni di tributo, ciascuna ai propri particolari fini, sarà compito dell'interprete, *“una volta ricostruiti i tratti del fenomeno tributario e data, dunque, la nozione di tributo, individuare e circoscrivere ambito per ambito, i campi delle singole regolazioni e le relative nozioni”*. Tanto premesso, con riguardo specifico, poi, alla giurisdizione tributaria e, quindi, ai fini della presente indagine, sarà necessario intendersi sulla nozione di *“tributo”* nello specifico contesto dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992⁴⁴².

Si è sottolineato che tale operazione, peraltro, si rivela di fondamentale importanza non solo in vista del fine in parola e, cioè di individuare correttamente la materia devoluta alle Commissioni tributarie, ma anche in relazione al distinto e connesso profilo della legittimità costituzionale di una giurisdizione tributaria così individuata (e, direi, *“così allargata”*, date le recenti modifiche legislative che hanno inciso sull'art. 2, ampliandola sempre di più).

Prima di tentare di definire la nozione di tributo nell'ambito specifico dell'art. 2, infatti, si è indugiato proprio su questo secondo profilo.

La Corte costituzionale ha specificato, in proposito, che il divieto di istituire giudici speciali, sancito dall'art. 102 Cost., non impedisce al legislatore di estendere la giurisdizione delle Commissioni, a condizione, però, che si resti pur sempre nell'ambito della materia tributaria, perché, altrimenti, si snaturerebbe la potestà di tali organi⁴⁴³; la giurisdizione del

⁴⁴² Sul punto, E. MARELLO, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, cit., 3921, secondo il quale, a differenza della varie nozioni di tributo che hanno tutte una diretta derivazione costituzionale, *“il concetto di tributo, rilevante ai fini della delimitazione del perimetro giurisdizionale costituzionalmente compatibile è una figura costituzionale eventuale. Le stesse Commissioni sono un giudice eventuale. Non trattandosi di giudice espressamente nominato dalla Carta e collocato in qualche contesto istituzionale esplicito, il legislatore potrebbe, senza alcun vincolo, cancellarle, abrogandone l'ordinamento e le competenze. In tal caso, non si darebbe alcuna necessità di elaborare il concetto di tributo ai fini della compatibilità costituzionale. Invece, fintanto che le Commissioni tributarie avranno una funzione, sarà necessario definirne i limiti giurisdizionali, per garantire il mantenimento della disposizione che vieta l'istituzione di nuovi giudici speciali”*.

⁴⁴³ Corte cost., sent. nn. 196 del 1982, 215 del 1976, 41 del 1957; ord. n. 144 del 1998.

giudice tributario, infatti, “*deve ritenersi imprescindibilmente collegata*” alla “*natura tributaria del rapporto*”. Una attribuzione giurisdizionale più ampia, dunque, lederebbe l’art. 102 Cost., concorrendo a creare un nuovo giudice speciale vietato dalla Costituzione⁴⁴⁴.

Si precisa che l’illegittima attribuzione alla cognizione del giudice speciale di controversie non aventi natura tributaria (e, quindi, la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali), può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che estenda la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall’erronea qualificazione di “*tributaria*” data dal legislatore (o dall’interprete) ad una particolare materia (come avviene, ad esempio, allorché si riconducano indebitamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria).

Vi è, quindi, la necessità di delineare il concetto di “tributo” ai sensi dell’art. 2, in quanto costituisce il “contenuto” ed, allo stesso tempo, il limite massimo dell’estensione costituzionalmente legittima della giurisdizione tributaria.

In altre parole, sia ai fini di una valutazione in termini di legittimità costituzionale dell’attuale assetto della giurisdizione tributaria, sia ai fini di individuazione e delimitazione della cognizione delle Commissioni tributarie, è fondamentale capire cosa debba intendersi per “tributi” nel contesto specifico dell’art. 2 del d.lgs. 546/1992.

In proposito, mancando si ribadisce, un’espressa previsione legislativa che fornisca tale definizione, si ritiene di non poter prescindere da quanto affermato dalla Corte costituzionale proprio con riguardo a tale specifico ambito. Si allude, cioè, ai criteri elaborati dalla stessa per qualificare

⁴⁴⁴ Corte cost., sent. n. 144 del 23 aprile 1998; ord. nn. 427, 94, 35 e 34 del 2006; n. 395 del 2007, tutte in *bancadati* Big, Ipsoa; sent. n. 64 del 14 marzo 2008 in *Giur. it.* 2008, 2349, con nota di TESAURO, *In tema di limiti della giurisdizione tributaria*; sent. n. 130 del 14 maggio 2008; n. 335 del 8 ottobre 2008 in *Giur. it.* 2009, 497 ss., con nota di MARELLO, *La disciplina delle entrate (quasi) commutative: la Corte costituzionale alle prese con la tariffa di depurazione delle acque*; sent. n. 238, del 24 luglio 2009; n. 300 del 20 novembre 2009, entrambe in *bancadati* Big, Ipsoa.

un'entrata come tributaria. Le sentenze più importanti sono state singolarmente prese in considerazione ed analizzate nel V capitolo del presente lavoro⁴⁴⁵, data la loro estrema significatività non solo con riguardo alla specifica entrata oggetto del pronunciamento (ed in relazione alla quale l'intervento dei Giudici veniva invocato), ma anche, più in generale, in relazione ai principi da esse ricavabili che consentono di dedurre una nozione di tributo ai fini dell'art. 2 del d.lgs. 546/92.

Tali sentenze, infatti, nel riempire di contenuti quell'espressione "*tributi di ogni genere e specie*" "*comunque denominati*", di cui all'art. 2, comma 1, hanno dettato criteri attraverso i quali orientarsi rispetto ad un'ampia zona grigia che non aveva mancato di generare seri dubbi interpretativi.

I criteri individuati dalla Corte costituzionale alla stregua dei quali qualificare un'entrata pubblica come tributaria consistono nella doverosità della prestazione e (non essendo questa sufficiente, potendo aversi prestazioni coattive anche al di fuori del tributo) nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante⁴⁴⁶. Inoltre, non rileva, ai fini di una corretta qualificazione, né il *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che lo disciplina, né l'eventualità che il prelievo sia realizzato con strumenti privatistici e che la richiesta del servizio dipenda dalla volontà del privato, né la natura privatistica dell'ente investito del servizio pubblico⁴⁴⁷.

⁴⁴⁵ A tale capitolo si rinvia per maggiori specificazioni, nonché riferimenti giurisprudenziali e dottrinali.

⁴⁴⁶ *Ex multis*: Corte cost., sent n. 73 del 11 febbraio 2005, nella qual occasione, con riguardo al contributo unificato per le spese degli atti giudiziari, si afferma che "*Il contributo ha, pertanto, le caratteristiche essenziali del tributo e cioè la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa, quale è quella per il servizio giudiziario, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante*". Analogamente si sono espresse, le sentenze n. 334 del 2006; n. 335 e n. 64 del 2008, cit.

⁴⁴⁷ Si veda: F. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit. In giurisprudenza si veda, Corte cost., ord. n. 123 del 9 gennaio 2007, che, valorizzando la nozione genericamente riferita ai tributi "*comunque denominati*" ha attribuito la natura tributaria a tutte quelle prestazioni che non trovino giustificazione o in una finalità punitiva perseguita dal soggetto pubblico, o in un rapporto sinallagmatico tra la prestazione stessa ed il beneficio che il singolo riceve.

Con riguardo proprio a tali criteri, nell'ambito del lavoro si sono evidenziate le perplessità espresse in dottrina circa la loro effettiva adeguatezza al considerato fine, “*appalesandosi o scarsamente stringenti o giuridicamente poco significativi*”⁴⁴⁸.

Si ritiene che l'affermazione della Corte secondo la quale la natura tributaria discende dalla “*doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti, e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante*” se, da una parte, consente sicuramente di “far luce” nella “zona grigia” rappresentata da entrate dalla dubbia natura, sicuramente non è risolutiva di tutti i problemi che possono insorgere.

In altri termini, i criteri elaborati dalla Corte Costituzionale sicuramente offrono un buon punto di partenza per l'interprete (giudice, legislatore, operatore pratico), ma, come è evidente dal tenore degli stessi, restano confinati sul piano di una definizione generalissima. Nella valutazione concreta di un'entrata, dunque, non si potrà prescindere da una disamina puntuale delle specifiche caratteristiche dell'entrata stessa presa in considerazione⁴⁴⁹.

I criteri in parola, in altri termini, rappresentano una condizione necessaria ma non sufficiente al fine di cogliere il *proprium* di un'entrata per poi qualificarla come tributaria o meno.

La Corte costituzionale, peraltro, mostra, si ritiene, di essere consapevole di ciò: analizzando analiticamente le principali sentenze, infatti, è emerso come i Giudici, ragionando caso per caso, applicano i criteri più volte evocati, ma, non si fermano qui. Per dedurre la natura tributaria o meno dell'entrata sottoposta alla loro attenzione, infatti, non prescindono dalla valutazione di ulteriori profili specifici dell'entrata.

⁴⁴⁸ Cfr. P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 1551.

⁴⁴⁹ Sul punto si veda: E. MARELLO, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, cit., 3921 ss., il quale sottolinea come la definizione necessita di analitiche specificazioni, altrimenti si risolve in una petizione di principio (o nella ripetizione di ciò che è *thema probandum*).

Negli ultimi anni sono state più volte sottoposte alla Corte costituzionale questioni di legittimità costituzionale in relazione a singole prestazioni che, ai sensi del comma 2 dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, sono devolute alla giurisdizione tributaria (il riferimento è ad entrate quali il Cosap, il Cimp, la Tia, etc.).

La Corte, a fronte della sostanziale identità delle questioni sollevate (e cioè la valutazione della legittimità del comma 2 dell'art. 2, nella parte in cui devolve alla giurisdizione tributaria tali entrate), pur seguendo un ragionamento uniforme nelle varie sentenze, è giunta ad esiti differenti nelle varie occasioni, a seconda della sussumibilità o meno della singola prestazione di volta in volta considerata nella categoria di quelle aventi carattere tributario ovvero nel novero dei corrispettivi di altra natura.

La Corte, in altri termini, in luce di quei criteri di cui sopra alla stregua dei quali qualificare un'entrata come tributaria, ha proceduto, caso per caso a riscontrare se in concreto si trattava o meno di un tributo.

Con la sentenza n. 64 del 2008⁴⁵⁰, infatti, in materia di Canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche ed in altra recentissima sentenza⁴⁵¹ in tema di canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue la Corte ha dichiarato illegittima l'attribuzione alle Commissioni tributarie della giurisdizione su tali entrate, dopo averne evidenziato per entrambe la natura non tributaria; peraltro, sulla stessa scia si pone anche quanto affermato nella sentenza n. 130 del 2008⁴⁵², con la quale si è dichiarata l'illegittimità dell'art. 2, comma 1, nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici tributari, anche laddove esse conseguivano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

⁴⁵⁰ Per un commento specifico di tale sentenza e per ulteriori riferimenti dottrinali e giurisprudenziali, si rinvia al paragrafo n. 1 del Capitolo V.

⁴⁵¹ Corte cost., sent. n. 39 dell'11 febbraio 2010, cit.; per un commento, nonché per riferimenti dottrinali e giurisprudenziali, si rinvia al paragrafo n. 4 del Capitolo V.

⁴⁵² Corte cost., sent. n. 130 del 14-05-2008, in *Bancadati Big*, Ipsoa.

A conclusioni opposte, ma utilizzando sempre lo stesso metodo e lo stesso ragionamento, la Corte costituzionale approda in merito alla Tia⁴⁵³, di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 22/1997 e in materia di Cimp⁴⁵⁴, riconoscendo ad entrambe le entrate natura tributaria ed assolvendo così dal sospetto di incostituzionalità l'art. 2 in *parte qua*. In realtà, si ritiene, per tali ultime entrate la loro appartenenza alla cognizione dei giudici tributari era già desumibile dalla ridondante definizione di cui al comma 1, che contempla “*i tributi di ogni genere e specie comunque denominati*”.

Tali sentenze della Corte costituzionale, sicuramente coerenti e condivisibili nel ragionamento, hanno influito notevolmente sulla nozione di “tributo”, dettando dei criteri imprescindibili per intendere correttamente limiti e contenuti della giurisdizione tributaria. Le sentenze esaminate consentono, dunque, oggi di enucleare una nozione di “tributo” ai fini dell'art. 2 che, in mancanza di una definizione legislativa, può offrire validi criteri per tutti gli operatori del settore. Innanzitutto, i requisiti imprescindibili alla stregua dei quali qualificare un'entrata come tributaria sono la doverosità della prestazione ed il collegamento di questa alla pubblica spesa con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante. Tali requisiti, però, in virtù della loro generalità, rappresentano solo la condizione “necessaria”, ma non “sufficiente” per qualificare un'entrata come tributaria. A questo punto, infatti, si innestano le indicazioni “metodologiche” fornite dalla Consulta: l'irrelevanza del *nomen iuris* e la necessità di procedere ad una disamina specifica e concreta della disciplina dell'entrata per coglierne i profili sostanziali.

Tali sentenze hanno anche offerto lo spunto per riflettere sul fatto che, sebbene il legislatore, con la modifica del 2005, incidendo ulteriormente sull'art. 2 del d.lgs. 546/1992 (aggiungendo al comma 2 il seguente periodo:

⁴⁵³ Corte cost., sent. n. 238 del 24 luglio 2009, cit.; per un approfondimento di tale sentenza, nonché del complesso quadro legislativo di riferimento, si rinvia ai paragrafi nn. 3, 3.1, 3.2, 3.3 del capitolo V.

⁴⁵⁴ Corte cost., sent. n. 141 dell'8 maggio 2009, cit.; per un commento si rinvia al paragrafo n. 2 del capitolo V.

“Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall’art. 63 del D.Lgs. 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 comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni”), mirasse ad un ampliamento della giurisdizione tributaria, tale effetto risulta oggi del tutto vanificato proprio dagli interventi della giurisprudenza costituzionale.

E’ evidente che la problematicità e l’incertezza sulla nozione di tributo e di rapporto tributario, unitamente alla mutevolezza dei modelli di attuazione di tali entrate, non possono che riflettersi anche sulla questione inerente agli atti impugnabili innanzi al giudice tributario.

In proposito si è avuto modo di rilevare come la dottrina ha da sempre ravvisato un profilo di tassatività nell’elenco degli atti autonomamente impugnabili di cui all’art. 19⁴⁵⁵, facendo leva sulla strutturazione del processo tributario, caratterizzato da una tutela formalmente attivata dall’impugnazione di un atto ma che è sostanzialmente rivolto all’accertamento del rapporto tributario sottostante (secondo la nota formula impugnazione-merito, elaborata nell’ambito della c.d. teoria dichiarativa)⁴⁵⁶.

Ciononostante tale orientamento ammette un’interpretazione estensiva degli atti elencati, sostenendo che gli stessi debbano essere interpretati non in

⁴⁵⁵ In tal senso: TESAURO, voce *Processo Tributario*, in *Digesto disc. priv. sez. comm.*, XI, Torino, 1995, 345; BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 50 ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, 625; BASILAVECCHIA, *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili*, in *Giur. Trib.*, 1996, 229 ss.; MUSCARÀ, *Atti impugnabili tra vecchio contenzioso tributario e prospettive di riforma*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1506 ss. Sul tema: PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, 722; SCHIAVOLIN, *Commento all’art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 184 ss.

⁴⁵⁶ Si sottolinea come, anche la dottrina orientata a privilegiare il carattere impugnatorio e di annullamento del processo tributario nell’ambito dell’impostazione concettuale c.d. “costitutiva”, conferma (ed anzi esprime in forma più stringente e rigorosa) la natura tassativa dell’art. 19, ammettendo in forma limitata una interpretazione estensiva, ma negando fermamente quella analogica. Sul punto si veda: TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 11.

virtù del *nomen iuris*, bensì in base al loro “contenuto sostanziale”. Una tale impostazione concettuale, dunque, non preclude in assoluto la possibilità di impugnare atti diversi da quelli espressamente elencati. Si ritiene, infatti, che la natura dell’elencazione in esame sia “tassativa” ma al tempo stesso “aperta”: gli “atti tributari” non ricompresi nell’elenco sarebbero impugnabili se hanno scopo ed effetti riconducibili ad alcuno di quelli espressamente elencati, così valorizzando il concreto profilo funzionale degli stessi⁴⁵⁷.

Si evidenzia come, si ritiene, i problemi interpretativi si siano acuiti in virtù del fatto che, a fronte delle modifiche legislative che hanno riguardato l’art. 2, il sistema delineato dall’art. 19 è rimasto, invece, immutato.

Ferma, dunque, la struttura normativa dell’art. 19 e, quindi, la sua “tendenziale” tassatività, si impone la necessità di una interpretazione dello stesso alla luce del rinnovato art. 2 del d.lgs. 546/1992, ma anche e soprattutto di una lettura costituzionalmente compatibile (il riferimento è *in primis* al diritto di difesa ex art. 24 Cost.).

Pertanto, *de iure condito*, in virtù dell’elenco presente nell’art. 19, si avranno atti impugnabili di per sé; atti non nominati e, quindi, non impugnabili immediatamente, per i quali ultimi è possibile una tutela differita contro gli atti successivi, rispetto ai quali l’atto non impugnabile ha valore di atto presupposto o di atto pregiudiziale.

Oltre a ciò, per evitare eventuali vuoti di tutela, si condivide la possibilità di estendere la classe degli atti impugnabili autonomamente, nei casi in cui la tutela differita non sia possibile, attraverso l’interpretazione estensivo-funzionale.

Come si è avuto modo di constatare nel lavoro di tesi, tali possibilità (atti impugnabili, atti impugnabili in via differita, atti impugnabili in virtù di

⁴⁵⁷ Si veda PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria.*, cit., 723; CANTILLO, *Aspetti problematici della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, 810; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 128. *Contra*: MUSCARÀ, *La sequenza degli atti impositivi tra vecchio e “nuovo” processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1508.

interpretazione estensivo-funzionale) non sono sufficienti ad evitare ogni possibile “vuoto di tutela”; la questione, cioè, resta problematica per tutta una serie di atti non riconducibili all’art. 19 nemmeno attraverso l’interpretazione estensiva, con la conseguente possibilità di gravi violazioni dell’art. 24 Cost.

Nell’attesa di un intervento legislativo di modifica dell’art. 19 (peraltro da più parti auspicato), tali ipotesi non possono comunque rimanere prive di una tutela in sede tributaria.

Per quanto riguarda la posizione della giurisprudenza di legittimità, dall’analisi delle più recenti sentenze è emersa una posizione decisamente favorevole ad un’interpretazione estensiva dell’art. 19 del d.lgs. 546/1992⁴⁵⁸. Muovendo, infatti, dall’idea che l’estensione della cognizione delle Commissioni tributarie a “*tutte le controversie aventi ad oggetto tributi*”, avrebbe “*necessariamente comportato una modifica dell’art. 19*”, consentendo di ricorrere al Giudice tributario “*ogniquale volta l’Amministrazione finanziaria 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*”⁴⁵⁹, si è affermato che ciò imporrebbe di intendere l’elenco degli atti impugnabili in modo da evitare “*lacune di tutela giurisdizionale*”, contrarie agli artt. 24 e 113 Cost.⁴⁶⁰. L’elenco, di conseguenza, sarebbe non tassativo, o almeno da interpretare con “*considerevole ampiezza*”.

In tale ottica, non si è tralasciato di evidenziare come, la Cassazione, proprio sulla base del ragionamento testè riportato, giunga ad affermare l’impugnabilità anche delle fatture con le quali viene richiesta la Tariffa di igiene ambientale. Tale arresto, sebbene si fondi sul previo riconoscimento della natura tributaria della tariffa, va considerato, si ritiene, una forzatura del sistema: la natura privatistica di tali atti, infatti, dovrebbe collocarli tra gli atti

⁴⁵⁸ Il panorama giurisprudenziale in materia di atti impugnabili è amplissimo. Si rinvia, senza pretese di esaustività ai paragrafi nn. 3, 3.1, 3.2, e 4 del capitolo III.

⁴⁵⁹ Cass., SS.UU., sent. 10 agosto 2005, n. 16776, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 29 ss.

⁴⁶⁰ Cass., SS. UU., n. 7388 del 2007, cit.

non autonomamente impugnabili. Al contrario, la giurisprudenza più recente afferma che, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria “ormai definita”, “ancorchè tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione avviso di liquidazione o avviso di pagamento”⁴⁶¹.

La Corte, dunque, spinge decisamente verso un'interpretazione molto flessibile ed ampia dell'art. 19, orientata a rendere “adeguata” (in primo luogo sul piano costituzionale) la norma in un mutato contesto processuale, che si caratterizza oggi per la natura generale e (soprattutto) esclusiva della giurisdizione.

Va segnalato, inoltre, un ulteriore recentissimo sviluppo della giurisprudenza di legittimità⁴⁶², che, si è spinta a distinguere tra gli atti tipici, i quali andrebbero individuati tramite una rigorosa interpretazione dell'art. 19 perché suscettibili di diventare definitivi se non impugnati e gli atti non espressamente indicati, impugnabili se idonei a portare “a conoscenza del

⁴⁶¹ Cfr. Corte di Cass., n. 22377 del 2010, cit., ove si aggiunge che: “Nel caso, è incontrovertibile che la richiesta di pagamento è stata avanzata con l'emissione di Fattura, portante il carico fiscale per sorte ed accessori ed il periodo di riferimento e, quindi, che trattavasi di pretesa ben definita nel quantum, ancorchè non adeguatamente esplicitata nel procedimento di determinazione, formalizzata, peraltro, con l'espressa previsione della irrogazione di una sanzione (30%), per il caso di mancato pagamento. L'atto, dunque, non poteva, in alcun modo, essere considerato un avviso bonario, come tale improduttivo di effetti pregiudizievoli [...]”. Sul tema si veda anche Cass., sent. n. 12194/2008, cit.; n. 17526/2007, cit., sempre in tema di fattura emessa per il pagamento della Tia, in *Giur. trib.*, 2008, 55, con note di BUSICO, *Natura tributaria e tempi di impugnazione degli atti esattivi della tariffa di igiene ambientale* e di LUPI, *La fattura Tia come atto impositivo*; SS. UU., n. 16293 del 24 luglio 2007, in *Giur. trib.*, 2008, 317, con nota di TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*; Cass., SS.UU., n. 16428 del 26 luglio 2007, in *Corr. trib.*, 2007, 3687, con nota di COPPA, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*; Cass., sez. trib., n. 21045, del 8 ottobre 2007, in *Giur. trib.*, 2008, 507, con nota di TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*; SEPE, *I nuovi approdi della giurisdizione tributaria e ancora sull'impugnabilità degli atti atipici e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione*, in *Fisco*, 2007, 3624 ss.

⁴⁶² *Ex multis*, Cass., n. 21045 del 2007, cit., con nota di TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, cit., 507.

contribuente una ben individuata pretesa tributaria”, ma la cui mancata impugnazione non provocherebbe “*la non impugnabilità (cristallizzazione) di quella pretesa che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall’art. 19*”. Ciò perché, come si è precisato, il ricorso avverso l’atto atipico non costituisce un onere, ma una mera facoltà, in quanto l’allargata tutela non deve tradursi in un danno per il contribuente.

Una siffatta impugnazione “facoltativa” ci pare realizzi uno “strappo” al modo in cui il sistema processuale tributario è congegnato: il sistema è strutturato come tendenzialmente chiuso, chiaramente orientato nel senso di concentrare la tutela sugli atti finali, espressivi di una pretesa compiuta e giuridicamente efficace, mentre tale connotazione non può riconoscersi ad atti che anticipano solo i contenuti, ma non gli effetti di atti autonomamente impugnabili⁴⁶³.

Inoltre, laddove si riconosce al contribuente una “possibilità di ricorrere” anche prima che la pretesa tributaria si esprima attraverso un atto autoritativo, si viola la logica del processo tributario, in base alla quale le occasioni di tutela non sono rimesse alla valutazione del giudice o delle parti, ma sono ancorate alla predeterminazione, legislativa, degli atti considerati “specificamente” lesivi della situazione soggettiva del contribuente e, come tali, impugnabili in via immediata ed autonoma⁴⁶⁴.

In altre parole, si ritiene che seguendo quanto affermato dalla recente giurisprudenza in commento, si amplierebbe l’art. 19 ben oltre ciò che è strettamente necessario per garantire la compatibilità con l’art. 24 e 113 della Costituzione⁴⁶⁵ e si travolgerebbe la *ratio*, tutt’ora vigente, della medesima

⁴⁶³ Per queste considerazioni ed ulteriori approfondimenti in proposito: G. TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 01, 21.

⁴⁶⁴ Interessante è anche il caso dell’impugnabilità degli “interpelli cd. necessari o disapplicativi”. In proposito si rinvia alla nota n. 252 del paragrafo n. 3.2 del capitolo III.

⁴⁶⁵ Così, S. FIORENTINO, *I nuovi limiti “interni” della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., 221 ss.

disposizione. In tal modo si costituirebbero vie di accesso al giudizio diverse da quelle previste dalla legge⁴⁶⁶.

Ciò che si intende dire è che il riconoscimento della impugnabilità di atti che, per funzione ed effetti non hanno natura provvedimentoale, presupporrebbe una radicale trasformazione del tipo di azione e di tutela esperibili nel giudizio tributario, il quale verrebbe così a configurarsi come di accertamento positivo o negativo della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria.

La posizione assunta dalla giurisprudenza da una parte rende evidente la volontà di evitare un *vulnus* di tutela; dall'altra manifesta la difficile conciliabilità tra la tendenziale tassatività dell'art. 19 e il nuovo art. 2 (ed in tal contesto svolge un ruolo che provocatoriamente potremmo definire di "supplenza" rispetto ad un intervento legislativo). Si è già avuto modo di evidenziare, infatti, come a fronte delle modifiche che hanno riguardato l'art. 2 e che hanno comportato un sostanziale ampliamento della giurisdizione tributaria, l'art. 19 sia rimasto pressochè immutato.

Allo stato attuale, però, essendo queste le coordinate legislative attraverso le quali intendere la giurisdizione tributaria e nella consapevolezza della connessa problematicità applicativa⁴⁶⁷, si è tentato di individuare dei "punti fermi" che possano essere in qualche modo di ausilio all'interprete.

⁴⁶⁶ Per critiche all'impugnazione facoltativa si veda: SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, cit., 216; FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. trib.*, 2008, I, 1112; TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., 326; GLENDI, *Atti recettizi, predeterminazione normativa, degli atti impugnabili, e improponibilità di impugnazioni facoltative nel processo tributario*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, 28; in senso favorevole: INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario*, in *Riv. Dir. trib.*, 2008, I, 1075; LUPI, SANDRO, *Impugnazione facoltativa: un caso marginale per riflessioni strutturali*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, 33.

⁴⁶⁷ Si pensi al contrasto verificatosi, in materia di giurisdizione sulle controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, all'interno della giurisprudenza delle Sezioni Unite tra Cass., SS.UU., sent. 26 giugno 2009, n. 15047 (nel senso della giurisdizione del giudice tributario) e Cass., SS.UU., sent. 26 giugno 2009, n. 15031 (a favore della giurisdizione del giudice ordinario), contrasto che efficacemente BRIGHENTI, *Le controversie tra sostituto e sostituito: al giudice tributario; anzi no, al giudice ordinario*, in *Boll. trib.*, n. 18, 2009, 1384, descrive osservando: "Due sentenze; stesso organo: Sezioni Unite della Corte di Cassazione; stessa questione: l'individuazione del giudice competente a conoscere delle liti tra sostituto

Innanzitutto, nell'attività di interpretazione dell'art. 19, estensiva che sia, non si può prescindere da quelli che sono i profili caratterizzanti ed imprescindibili per qualificare un atto tributario come impugnabile, e cioè: l'incidenza su di un rapporto tributario, la provenienza dell'atto dall'Amministrazione finanziaria; la "lesività" dell'atto stesso⁴⁶⁸.

Laddove nel caso di specie sussistano tali requisiti, bisogna poi, per inferirne la impugnabilità, verificare che: o l'atto è espressamente contemplato tra quelli impugnabili (ed in tal caso non si pone nessun ostacolo alla sua impugnabilità), o non lo è ed in tal caso, bisognerà, prioritariamente, vedere se è esperibile la via dell'impugnabilità in via differita e, in caso negativo, procedere ad un'interpretazione estensivo-funzionale dell'elenco di cui all'art. 19. In altre parole, non si possono qualificare come impugnabili atti che non sono espressione di una pretesa compiuta e giuridicamente efficace: tali atti saranno giustiziabili solo in sede di impugnazione differita.

d'imposta e sostituito; stesso giorno: 26 giugno 2009; stesso presidente [...]; collegio a sezioni unite ma composto da consiglieri diversi; risultato: opposto". Invero, tralasciando ogni considerazione sul merito della questione formante oggetto delle pronunce in parola, è significativo cogliere il diverso approccio dei due pronunciamenti. Nel primo, infatti, si statuisce la giurisdizione delle commissioni evocando la natura "esclusiva" di essa in materia di tributi, nel secondo la si esclude sul rilievo che "si evince chiaramente dal sistema delle disposizioni legislative che definiscono i limiti della giurisdizione del giudice tributario" come quest'ultima si definisca "non soltanto in base all'oggetto (art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ...) ma anche in base: a) alla tipologia dei soggetti..." e "b) alla esistenza o inesistenza di un atto che sia espressione della potestà impositiva". Sull'argomento si veda GLENDI, *Sui giudici delle liti in tema di sostituzione tributaria spicca la discordie nomofilassi delle Sezioni Unite*, in *Corr. trib.*, n. 9, 2009, 749 ss.

⁴⁶⁸ S. FIORENTINO, *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., 221 ss., ove si sottolinea anche come continui ad essere tendenzialmente esclusa l'autonoma impugnabilità degli atti istruttori, sempreché gli eventuali profili di offensività degli stessi, nei limiti dell'incidenza su rapporti tributari, si ritengano interamente risolvibili (come normalmente è) attraverso la tutela tributaria differita. In caso contrario il profilo della autonoma impugnabilità rimane problematicamente aperto. Va invece sicuramente esclusa la tutela tributaria avverso i pareri resi dall'Amministrazione in occasione di interpello; la non impugnabilità è stata sostenuta sia assimilando la risposta ad una mera attività di interpretazione preventiva rispetto al verificarsi della fattispecie, come tale riconducibile ad un'azione di mero accertamento, sia facendo leva, come si ritiene preferibile, sull'assenza di "lesività" dello specifico atto amministrativo. A diverse conclusioni è possibile, invece, pervenire per altre ipotesi di interpello che non hanno natura di mero "parere" ma sono idonei ad incidere sul rapporto tributario in modo "lesivo", definiti anche quali atti di tipo "autorizzatorio" (es. interpello previsto per il regime cfc - art. 167, comma 5, del Tuir; interpello per l'accesso al consolidato mondiale - art. 132, commi 3 e 4 del medesimo decreto...).

Laddove, poi, ciò non è possibile si condivide la possibilità di procedere ad un'interpretazione estensiva dell'art. 19.

Da tale ragionamento deriva, si è consapevoli, la possibilità che alcuni atti non espressamente impugnabili, pur incidendo sulla materia tributaria così come delineata dall'art. 2, non possano godere di una tutela differita (si pensi alla Tia ed al caso di affidamento del servizio ad un gestore industriale, art. 113, D.Lgs. n. 267/2000, ipotesi nella quale non sempre all'emissione della fattura Tia segue l'emanazione di atti di ingiunzione o di iscrizione a ruolo impugnabili)⁴⁶⁹ oppure non possano ricondursi, nemmeno attraverso l'interpretazione estensiva nell'accezione specificata, all'art. 19, rimanendo, in tali casi, di conseguenza esclusa una tutela tributaria⁴⁷⁰.

Per tali atti (non espressamente impugnabili, per i quali non è possibile né la tutela differita né una loro interpretazione estensivo-funzionale), si ritiene che se possiedono i requisiti di cui sopra (cioè incidano su un rapporto tributario, provengono dall'Amministrazione finanziaria, siano "lesivi"), deve comunque ammettersi l'impugnabilità nel processo tributario, pena un grave *vulnus* dei principi sanciti in Costituzione.

Nella diversa ipotesi di atti per i quali, invece, vi è la possibilità di una tutela differita, ma che già *ex se, medio tempore*, (prima, cioè, che venga emesso l'atto insieme al quale potranno essere impugnati) possono produrre dei danni nella sfera soggettiva del contribuente, si ritiene che una possibilità possa essere quella di ammettere un risarcimento del danno per comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria.

⁴⁶⁹ RAGUCCI, *La giurisdizione tributaria in materia di canoni, tariffe, imposte e diritti locali, alla luce del riformato art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Fin. Loc.*, 2007, 1.

⁴⁷⁰ La tesi è, si è consapevoli, in dissonanza con la più recente giurisprudenza della Cassazione, la quale, come si è rilevato, sembra incline a riconoscere la competenza del giudice speciale su tutte le controversie, anche solo potenziali, incidenti sul rapporto d'imposta, indipendentemente dalla specie di atto impugnato.

In una visione prospettica si auspica, in linea con la dottrina prevalente⁴⁷¹, un intervento legislativo sull'art. 19, rimeditando eventualmente le categorie degli atti impugnabili nel processo tributario.

Non sembra, dunque, azzardato l'auspicio che, dal confronto dialettico tra dottrina, giurisprudenza di legittimità e Corte costituzionale, i confini della giurisdizione tributaria possano finalmente trovare una più sicura e condivisa linea di demarcazione.

Un tale intervento legislativo si rileva tanto più necessario, si ritiene, se si considera che l'avvento del federalismo fiscale⁴⁷² potrebbe complicare ancora di più la questione, in virtù del moltiplicarsi delle entrate nonché degli atti a fronte dei quali potrebbero avvertirsi esigenze di tutela.

Nella seconda parte del lavoro, infatti, si è tentato di "calare" tali conclusioni in tema di giurisdizione tributaria, nell'intrigato "quadro" del federalismo fiscale, al fine di coglierne le connesse implicazioni. In altre parole, guardando al futuro, si è tentato di riflettere su *quid iuris* con riguardo ai nuovi tributi di cui, proprio nell'ottica del federalismo fiscale, Regioni ed Enti locali potranno dotarsi⁴⁷³, nonché con riferimento al processo di "defiscalizzazione" che tali Enti possono oggi realizzare.

In proposito parte della dottrina, di fronte all'attuale formulazione dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, ha osservato che la *voluntas legis* sottesa all'espressione "*controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie*", "*comunque denominati*", fosse da cogliersi proprio in previsione dell'attuazione del federalismo fiscale⁴⁷⁴ e della connessa possibilità di prestazioni imposte (anche nuove) individuate con un *nomen* che avrebbe potuto creare confusione.

⁴⁷¹ PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione tributaria*, in *Giur. imp.*, 2002, 1475; RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, 420; S. FIORENTINO, *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., 221 ss.

⁴⁷² Per approfondimenti sul tema degli atti impugnabili e l'avvento del federalismo fiscale, si rinvia al paragrafo n. 4 del capitolo IV.

⁴⁷³ Sul punto si veda: T. MAGLIONE, *Aspetti processuali del sistema fiscale degli Enti locali*, cit., 310-311.

⁴⁷⁴ In tal senso PERRONE L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit. 714.

Nel lavoro si è cercato di individuare gli spazi di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali, in base a quanto sancito in Costituzione ed in base ai principi enunciati oggi nella legge delega per il federalismo fiscale n. 42 del 2009.

Con riguardo alle Regioni, si è visto come queste potranno, tra l'altro, istituire con proprie leggi "tributi" a patto che siano rispettati una serie di principi, tra i quali, *in primis*, il divieto di tassare un presupposto già assoggettato a tassazione da parte dello Stato⁴⁷⁵.

In merito agli Enti locali⁴⁷⁶, la l. n. 42/2009 (art. 12, comma 1, lett. a), stabilisce che la legge statale potrà individuare i tributi propri di comuni e province, definendone presupposto, soggetti passivi e basi imponibili, e stabilendone aliquote di riferimento uniformi su tutto il territorio nazionale, cui andrà tuttavia garantita un'adeguata flessibilità. Vengono poi previsti tributi di scopo che Comuni e Province potranno stabilire ed applicare (art. 12, comma 1, lett. d ed e, L. citata)⁴⁷⁷, nonché forme premiali, anche sotto forma di incrementi della autonomia impositiva o di maggiori aliquote di compartecipazione ai tributi erariali (art. 12, comma 1, lett. g, L. citata)⁴⁷⁸.

Nonostante per ora si tratti di un federalismo solo "tratteggiato", visto che gli spazi di autonomia tributaria che effettivamente verranno riservati agli Enti sub-statali dipenderanno dal modo in cui la legge delega sarà attuata, si è tentato di svolgere comunque alcune brevi considerazioni in relazione al rapporto tra le "nuove" (eventuali) entrate (regionali e locali) e la giurisdizione tributaria.

⁴⁷⁵ Così precisamente l'art. 7, rubricato "*Principi e criteri direttivi relativi ai tributi delle regioni e alle partecipazioni al gettito dei tributi erariali*" della legge delega n. 42/2009.

⁴⁷⁶ Sul punto si veda: CARINCI, *Osservazioni sul disegno di legge in tema di federalismo fiscale*, cit.

⁴⁷⁷ I tributi di scopo sono stati introdotti dall'art. 1, commi 145 e seguenti, della L. n. 296/2006, la cui disciplina segue un modello di normazione a due livelli, in forza del quale la potestà regolamentare degli Enti locali può essere esercitata entro confini predeterminati dalla legge statale, senza che sia previsto alcun intervento regionale. Sul tema: FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, cit., 883 ss.

⁴⁷⁸ Su cui: DEL FEDERICO-ROBOTTI, *Introduzione a Le associazioni fra comuni. Forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, Milano, 2008, 7 ss.

In proposito si ritiene che le entrate che Regioni ed Enti locali eventualmente prevederanno, rientreranno o meno nella previsione di cui all'art. 2 del d.lgs. 546/1992 (e, quindi, nella giurisdizione tributaria) in virtù della loro effettiva natura. Ciò che si intende dire, anche alla stregua dell'orientamento giurisprudenziale precedentemente analizzato, è che a prescindere dal *nomen iuris* che la Regione o l'Ente locale impiegherà per individuare l'entrata di volta in volta "stabilita", non si potrà prescindere dalla valutazione degli elementi sostanziali che caratterizzano in concreto la stessa per desumerne la natura tributaria o non tributaria.

Avendo precisato ampiamente come l'attuale giurisdizione tributaria sia imperniata sulla nozione di tributo (questo è il vero elemento di discriminazione tra ciò che rientra nella giurisdizione tributaria e ciò che non vi rientra⁴⁷⁹), si comprende agevolmente come tale valutazione sulla natura tributaria sia fondamentale per individuare l'Autorità giudiziaria.

Il problema in generale della delimitazione della nozione di tributo e, quindi, dell'individuazione di "confini" costituzionalmente legittimi alla giurisdizione tributaria, diventa particolarmente delicato in relazione al fenomeno c.d. della "defiscalizzazione", che, a partire dalla metà degli anni novanta, si è fatto strada⁴⁸⁰.

Si è assistito, infatti, ad un fenomeno di "mutazione"⁴⁸¹ in base al quale, entrate originariamente concepite come tasse vengono gradualmente trasformate in imposte, ovvero, a livello locale vengono insieme alle imposte defiscalizzate, cioè trasformate in canoni, tariffe, prezzi (o, più generalmente, in corrispettivi di diritto privato).

Il d.lgs. n. 446/1997, al Titolo 3, infatti, nel provvedere al riordino della disciplina dei tributi locali, oltre ad aver attribuito ai Comuni il potere di

⁴⁷⁹ Sulla centralità della nozione di "tributo" ai fini di un corretto riparto di giurisdizione si rinvia al paragrafo 2 del Capitolo III.

⁴⁸⁰ Sul punto si veda L. DEL FEDERICO, *Tassa, Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, Milano, 2006, 5867.

⁴⁸¹ SACCHETTO, *Tassa*, in *Enc. Dir.*, 8, rileva come non infrequenti risultino essere le ipotesi di dissociazione tra qualifica formale e reale contenuto, create per effetto di evoluzioni nella disciplina del singolo prelievo determinate da motivi contingenti o di politica economica.

regolamentare le proprie entrate tributarie istituite con legge statale (art. 52), ha riconosciuto agli stessi il potere di sostituire alcuni tributi con il pagamento di un canone in base a tariffa.

A tali possibilità di “defiscalizzare” espressamente previste per legge, si aggiungono ulteriori facoltà per gli Enti locali. E’ noto, infatti, come la riserva di legge *ex art. 23 della Cost.* sia limitata al solo potere degli Enti locali di istituire tributi, non estendendosi anche a quelle entrate non aventi natura tributaria, quali, appunto, canoni, tariffe, prezzi e corrispettivi dovuti dagli utenti dei servizi pubblici agli Enti locali. Peraltro, in proposito, anche la legge delega n. 42 (precisamente art. 12, comma 1, lett. i) prevede che gli Enti locali potranno, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle Autorità di vigilanza, disporre di una piena autonomia nel fissare tariffe per prestazioni o servizi offerti su richiesta dei singoli cittadini.

Insomma, gli Enti locali potranno non solo procedere ad una “defiscalizzazione” in senso stretto (e, cioè, “mutare” la natura di un’entrata disciplinata nelle linee essenziale dalla “legge”), ma anche introdurre direttamente (e in tal caso in piena autonomia) entrate “privatistiche” che, per loro natura, sono estranee ai principi di legalità, capacità contributiva e progressività, derivando dall’attività *iure gestionis* o *iure privatorum* dell’Ente.

Dalla natura “privatistica” o “pubblicistica” dell’entrata, discendono, poi, tutta una serie di relevantissime conseguenze, anche di rilievo costituzionale. Ciò comporta che è fondamentale verificare la reale natura dell’entrata, al di là del *nomen iuris* utilizzato per individuarla (in base all’insegnamento della Corte costituzionale).

Tra le conseguenze che discendono dal regime dell’entrata, ai nostri fini rilevano *in primis* quelle in termini di giurisdizione. Solo ciò che è “tributo”, infatti, rientra nella giurisdizione tributaria, oggi definita (in seguito agli ampliamenti subiti) generale per materia, laddove è proprio la natura tributaria dell’entrata a fungere da discriminare tra ciò che si pone all’interno e

ciò che invece sta all'esterno dell'area di competenza giurisdizionale delle Commissioni.

Molte difficoltà interpretative in materia di giurisdizione tributaria in relazione ad entrate locali sono sorte in virtù del fatto che alle modifiche legislative apportate all'art. 2 del d.lgs. 546/1992, non è seguita una revisione degli atti impugnabili contemplati nell'art. 19 del d.lgs. 546/1992⁴⁸². Le difficoltà interpretative sono state acuite poi dal fatto che la dilatazione del concetto di ente impositore quale soggetto pubblico comporta una moltiplicazione ed una diversificazione degli atti che tali nuove realtà soggettive di stampo pubblicistico possono porre in essere.

La mancata integrazione da parte del legislatore, infatti, dell'art. 19 con gli atti attraverso i quali viene esercitata l'attività di accertamento e di riscossione in ambito locale, come avvisi bonari, fatture, ingiunzioni di pagamento, ha creato molte difficoltà applicative e pone con forza la questione di una modifica dell'art. 19 (si pensi, a mero titolo esemplificativo, all'impugnabilità di una fattura o bolletta o analogo documento emesso a fronte di canoni o tariffe locali).

Al di là dei profili in senso stretto processuali, si è tentato di individuare, seppure rapidamente, le conseguenze ulteriori, derivanti dal riconoscimento della natura tributaria ad un'entrata, conseguenze, connesse e coerenti con la qualificazione tributaria dell'entrata.

In primis, trattandosi di entrata tributaria e non privatistica, la stessa è per sua natura indisponibile e soggetta alla riserva di legge sancita nell'articolo 23 della Costituzione. Di conseguenza, dal combinato disposto di

⁴⁸² Per queste ed ulteriori considerazioni si rinvia a F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, cit., 369. Evidenziano la correlazione tra le due norme ed auspicano un intervento del legislatore di adeguamento tra le norme del D.Lgs. n. 546/1992, PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 2002, 1475; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, cit., 127, il quale osserva come il meccanismo di determinazione della giurisdizione tributaria sia incentrato sulla concorrenza contestuale di due requisiti: l'attribuzione della materia (art. 2) e l'individuazione dell'atto impugnabile (art. 19).

questa disposizione costituzionale e dell'articolo 52, D.Lgs. n. 446/97⁴⁸³, gli Enti locali possono deliberare sulle entrate tributarie proprie, solo con riguardo ai profili che esulano dalla determinazione della fattispecie imponibile, dell'aliquota massima e dei soggetti passivi (essendo, come è noto, tali profili "riservati" alla legge).

Gli Enti locali, hanno la titolarità dell'entrata, nonché, dunque, competenze deliberative e normative nell'ambito dei poteri loro riconosciuti e nel rispetto della riserva di legge. Nell'ambito di tali poteri ben possono affidare ad un soggetto terzo la riscossione dell'entrata locale, laddove non intendano procedervi direttamente. Il gestore, però, agisce, sempre come un mero concessionario dell'entrata e, quindi, riscuote il tributo in nome proprio ma per conto dell'Ente; in altre parole, ben può essere devoluta a terzi l'attuazione del servizio pubblico, ma la titolarità dell'entrata resta radicata in capo all'Ente pubblico.

Interessante, in proposito, è quanto di recente affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione⁴⁸⁴, che, pronunciandosi in materia di Tia, espongono principi suscettibili di estensione a tutte le entrate tributarie locali: la questione centrale, sottoposta all'esame della Corte, è la legittimità della attribuzione del potere di deliberare le tariffe ad una società per azioni a cui

⁴⁸³ L'art. 52 del D.Lgs. 15-12-1997, n. 446, al comma 1 prevede "*Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti*". Sulla possibilità per gli Enti locali di introdurre tributi "propri" o di disciplinare quelli esistenti, si rinvia al paragrafo n. 1.2 del Capitolo IV, con ivi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali.

⁴⁸⁴ Corte di cass., SS. UU., n. 8313, del 8 aprile 2010, in *bancadati Big*, Ipsoa nella qual occasione, condivisibilmente, si afferma il seguente principio: in tema di emergenza ambientale nel settore dello smaltimento dei rifiuti nella Regione Sicilia, il potere di determinare la tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, prevista dall'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, non si è trasferito dall'ente locale alle società di ambito per la gestione integrata del servizio, sia perché è necessario comunque operare nel rispetto dei principi generali dell'ordinamento giuridico, tra i quali rientra quello della riserva di legge in materia di esercizio del potere impositivo (art. 23 Cost.) che non può essere delegato ad enti non direttamente investiti, "ex lege", della "*potestas impositionis*", sia perché l'attribuzione di un potere straordinario di imposizione fiscale è possibile solo se espressamente contenuto nei limiti cronologici dell'emergenza, mentre la tariffa opera per tutti i periodi successivi di imposta, anche quando l'emergenza stessa sia superata.

era stata devoluta la gestione dell'entrata tributaria. Quanto sostenuto in proposito dalle Sezioni Unite è assolutamente condivisibile e coerente conseguenza della natura tributaria di un'entrata. Osservano, infatti, i Giudici di legittimità che l'affidamento da parte dell'Ente locale della gestione del tributo ad un gestore esterno, non comporta, né consente, il trasferimento del potere di determinare la tariffa: deve essere l'Ente impositore, assumendosene la responsabilità politica, a procedere a tale determinazione. L'esercizio dello *ius impositionis*, infatti, “è espressione della sovranità dello Stato e della posizione di supremazia degli enti pubblici locali rispetto ai cittadini amministrati, nell'ambito di un rapporto giuridico di tipo pubblicistico, rispetto al quale il cittadino è garantito dalle procedure legali e democratiche”. Inoltre, “il soggetto attivo del rapporto tributario non può che essere un ente pubblico dotato dello specifico imperium” e “l'esercizio del potere impositivo costituisce una funzione fondamentale e irrinunciabile dello Stato che deve essere esercitato nel rigoroso rispetto della riserva di legge ex articolo 23 della Costituzione”. La sentenza precisa, poi, che neppure in una situazione di emergenza potrebbe giustificarsi una diversa distribuzione di tali poteri, trattandosi di principi inderogabili dell'ordinamento.

Altra conseguenza che deriva dalla natura tributaria di un'entrata e, quindi, dalla titolarità da parte dell'Ente pubblico è che questo deve iscrivere l'entrata nel proprio bilancio.

Inoltre, ragioni di razionalità e coerenza del sistema impongono, si ritiene, interventi regolamentari⁴⁸⁵ che disciplinino/modifichino le procedure di accertamento e riscossione in relazione alle entrate tributarie locali. In proposito si sottolinea come non si condivida l'orientamento affermatosi di recente in giurisprudenza in base al quale l'ordinaria fattura commerciale⁴⁸⁶,

⁴⁸⁵ In proposito, per ulteriori approfondimenti, si rinvia all'interessante studio a cura delle Commissioni “Fiscalità degli enti locali” e “Enti locali”, *Studio sulla natura giuridica della tia, alla luce degli ultimi sviluppi legislativi e giurisprudenziali*, Novembre 2010, dove sono attentamente analizzate le conseguenze scaturenti dal riconoscimento della natura tributaria della Tia.

⁴⁸⁶ Sul punto, di recente: Corte di Cass., sent. 3 novembre 2010, n. 22377, in *bancadati Big*, Ipsosa, laddove, a sostegno dell'impugnabilità della fattura Tia, si sostiene che:

redatta secondo i dettami della disciplina del D.P.R. n. 633/72 o il bollettino di conto corrente postale relativo al pagamento dell'imposta sulla pubblicità⁴⁸⁷ (ma vi potrebbero essere anche esempi ulteriori) possano essere considerati atti impugnabili. Difettano, infatti, in tali casi sia i requisiti di forma che di sostanza (si pensi, per l'appunto, alla motivazione, alla sottoscrizione del soggetto responsabile, alla notifica, al fine di rendere certo il decorso del termine perentorio di 60 giorni per l'impugnativa, eccetera) e, pertanto, non possono generare preclusioni o pregiudizi nei confronti dei destinatari degli stessi. Ne consegue che, in presenza di un utente/contribuente che non abbia pagato la somma indicata in fattura o nel bollettino o in qualunque altro atto simile (e comunque non considerabile impugnabile), occorrerà far precedere alla riscossione coattiva, tramite ruolo o ingiunzione, la notifica di un vero e proprio atto impositivo, contenente la richiesta di pagamento della stessa somma prima esposta in fattura. Il termine per il pagamento della somma così accertata dovrà essere di 60 giorni dalla notifica di tale atto, in conformità a quanto stabilito nell'articolo 1, comma 162, legge n. 296/06. In ipotesi di ulteriore inadempienza all'obbligo di versamento, dovrà essere notificato un atto di contestazione, redatto ai sensi dell'articolo 16, D. Lgs. n. 472/97, contenente l'irrogazione della sanzione del 30%, ai sensi dell'articolo 13, D. Lgs. n. 471/97⁴⁸⁸. Il differimento della irrogazione della sanzione ad un momento successivo alla notifica del primo atto di accertamento è legato al

“Nel caso, e' incontroverso che la richiesta di pagamento e' stata avanzata con l'emissione di Fattura, portante il carico fiscale per sorte ed accessori ed il periodo di riferimento e, quindi, che trattavasi di pretesa ben definita nel quantum, ancorche' non adeguatamente esplicitata nel procedimento di determinazione, formalizzata, peraltro, con l'espressa previsione della irrogazione di una sanzione (30%), per il caso di mancato pagamento. L'atto, dunque, non poteva, in alcun modo, essere considerato un avviso bonario, come tale improduttivo di effetti pregiudizievoli [...]”. Sul tema si veda anche Cass., sent. n. 12194/2008, cit.; n. 17526/2007, cit.; SS. UU., n. 16293/2007, cit.; Cass., SS.UU., n. 16428/2007, cit.; Cass., sez. trib., n. 21045/2007, cit.

⁴⁸⁷ Corte di cass., sez. Trib., n. 25591, del 17 dicembre 2010, in *bancadati Big*, Ipsoa. In tale occasione si afferma che sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi del D.Lgs. n. 546/1992, art. 19, tutti quegli atti (anche un bollettino di conto corrente postale come nel caso di specie) con cui l'Amministrazione esercita nei confronti del contribuente una pretesa tributaria ormai definita.

⁴⁸⁸ Sul sistema sanzionatorio riferito ai tributi locali, si veda: S. FIORENTINO, *Sanzioni: profili generali e questioni applicative in materia di tributi locali*, in *Riv. trib. loc.*, n. 3, 1998, 243 ss.

fatto che prima di allora non si verifica il mancato rispetto di un termine previsto dalla legge. Dopo la notifica dell'atto di contestazione, si potrà procedere alla riscossione coattiva, a mezzo ruolo o ingiunzione, secondo quanto precisato nello stesso regolamento comunale⁴⁸⁹.

Inoltre, poiché si è in presenza di un'entrata tributaria, il termine per il recupero delle somme dovute dal soggetto passivo non può coincidere con quello prescrizione ordinario di dieci anni (art. 2946 c.c.). Occorre ricordare come la Corte Costituzionale, nel 2005⁴⁹⁰, abbia affermato l'illegittimità dell'applicazione di tale termine in ambito tributario, in quanto il contribuente non può restare indefinitamente esposto ai controlli dell'ente impositore, pena la violazione del diritto alla difesa ex articolo 24 della Costituzione. Anche con riferimento alla notifica del titolo esecutivo (cartella di pagamento o ingiunzione fiscale), successivo al primo atto di accertamento, occorrerà attenersi al termine decadenziale sancito nel settore dei tributi locali, corrispondente al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello nel corso del quale l'accertamento è divenuto definitivo (comma 163, citata legge n. 296).

Per quanto riguarda le conseguenze in merito alle sanzioni, si ritiene che la natura tributaria del prelievo consente l'applicazione della misura sanzionatoria del 30%, prevista, in via generale, nell'articolo 13, comma 2, D. Lgs. n. 471/97, in tutti i casi in cui un tributo non è versato alle scadenze stabilite⁴⁹¹.

Con riguardo, poi, all'applicabilità dell'Iva, è da ritenere che, poiché un tributo non è mai corrispettivo di un servizio e poiché l'Iva è dovuta sui

⁴⁸⁹ Per tali riflessioni si rinvia a: Commissioni “*Fiscalità degli enti locali*” e “*Enti locali*”, *Studio sulla natura giuridica della tta, alla luce degli ultimi sviluppi legislativi e giurisprudenziali*, Novembre 2010, cit.

⁴⁹⁰ Corte cost., sent. n. 280 del 15 luglio 2005, in *bancadati Big*, Ipsosa.

⁴⁹¹ In tal senso, Commissioni “*Fiscalità degli enti locali*” e “*Enti locali*”, *Studio sulla natura giuridica della tta, alla luce degli ultimi sviluppi legislativi e giurisprudenziali*, Novembre 2010, cit., laddove, testualmente, si precisa anche che non sono invece applicabili specifiche sanzioni correlate alla violazione degli obblighi dichiarativi, in difetto di espresse previsioni di legge. L'unica penalità comminabile sarà quella, generalissima, stabilita nell'articolo 7 bis del Tuel (D. Lgs. n. 267/2000), relativa alla violazione di qualsivoglia prescrizione regolamentare. Si tratta peraltro di sanzione amministrativa, non tributaria, alla quale non sono quindi applicabili gli ordinari istituti del diritto tributario (ravvedimento, definizione agevolata, eccetera).

corrispettivi di origine contrattuale derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi (art. 13, D.P.R. n. 633/'72), ne consegue che nel caso di un'entrata tributaria difetta il presupposto oggettivo dell'Iva, e ciò indipendentemente dal fatto che il tributo sia riscosso o meno da una società commerciale. In proposito si ricorda la sentenza n. 238 della Corte Costituzionale⁴⁹², nella qual occasione si è affermata l'inapplicabilità dell'Iva sulla Tia. Si tratta di una conseguenza coerente con il riconoscimento della natura tributaria alla Tia. Precedentemente, anche l'Agenzia delle Entrate⁴⁹³ aveva affermato che i diritti sulle pubbliche affissioni, in quanto entrate tributarie, non sono mai assoggettabili ad Iva.

⁴⁹² Corte cost., sent. n. 238/2009, cit. Per un commento di tale sentenza si rinvia al paragrafo n. 3.2 del capitolo IV, ed ivi anche riferimenti dottrinali.

⁴⁹³ Risoluzione n. 25/E, del 5 febbraio 2003, in *bancadati Big*, Ipsoa.

BIBLIOGRAFIA

Autori:

ALBINANA GARCIA-QUINTANA C., *La legitimacion udiva en las reclamaciones tributaria*, in *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milano, 1960;

ALLORIO E., *Sulla riforma del procedimento di imposizione e sulla disegmata riforma del processo tributario*, in *Giur. it.*, 1954, IV, 145;

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1966;

AMATUCCI A. –PACE E., *Problemi di armonizzazione del contenzioso tributario in Europa*, in *Il contenzioso tributario: problemi e prospettive*, a cura di M. Leccisotti, Padova, 1992, 65;

AMATUCCI F., *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in *Il nuovo sistema fiscale degli Enti locali*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2010, 3;

AMATUCCI F., *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2, 2007, 365;

AMATUCCI F., *Principi di ragionevolezza, uguaglianza e capacità contributiva ex artt. 3 e 53 Cost. e autonomia tributaria delle regioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, n.3, 2009, 63;

AMORTH A., *La Costituzione italiana*, Milano, 1948;

ANDRÉS AUCEJO E., ROYUELA MORA V., *Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento N° 25/04;

ANDRIOLI V., *Commento al codice di procedura civile*, Napoli, 1957;

ANDRIOLI V., *Diritto processuale civile*, I, Napoli, 1979;

ANDRIOLI V., MICHELI G.A., SANDULLI A.M., ALLORIO E., DE MITA E., *Profili di incostituzionalità del “nuovo” contenzioso tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 941;

ANTONINI L., *Le coordinate del nuovo federalismo, fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 235;

ANTONINI L., *Una importante sentenza sul federalismo fiscale innovativa oltre il caso di specie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2008, II, 96;

AZZARITI G., *Giurisdizioni speciali e sezioni specializzate*, in *Problemi attuali di diritto costituzionale*, Milano, 1951, 236;

BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994;

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 188;

BASILAVECCHIA M., *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria*, in AA. VV. *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007, 97;

BASILAVECCHIA M., *La giurisdizione sulla sospensione della cartella di pagamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 1040;

BASILAVECCHIA M., *Modifiche al processo tributario*, in *Corr. Trib.*, n. 2, 2006, 105;

BASILAVECCHIA M., *Prime precisazioni sulla nuova giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, n. 45, 2002, 4108;

BASILAVECCHIA M., *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili*, in *Giur. Trib.*, 1996, 229;

BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995;

BATISTONI FERRARA F., *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007;

BATISTONI FERRARA F., *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 1109;

BATISTONI FERRARA F., *La giurisdizione del giudice tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, I, 1997, 253;

BATISTONI FERRARA F., *La giurisdizione speciale tributaria nell'ultima giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, n. 4, 2008, 1055;

BATISTONI FERRARA F., *Sub art. 54, Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1994;

BEGHIN M., *Corte costituzionale e tia: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in *Corr. Trib.*, 38, 2009, 3097;

BIONDO P., *Natura giuridica e competenza della Tariffa d'igiene ambientale*, in *Boll. Trib.*, n. 22, 2005, 1753;

BIRK D., *Diritto tributario Tedesco*, a cura di E. De Mita, Milano, 2006;

BIRK D., *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica tedesca*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, I, 1027;

BONANNI P., *La pubblicità e le pubbliche affissioni. Commento al Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507 ed al Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446*, Padova, 1998;

BOTTINO G., *L'imposta comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni*, Milano, 2001;

BRIGHENTI, *Le controversie tra sostituto e sostituito: al giudice tributario; anzi no, al giudice ordinario*, in *Boll. trib.*, n. 18, 2009, 1384;

BRUNETTI, *Giurisdizione tributaria: due pronunce della Corte costituzionale (ri)definiscono la competenza delle commissioni*, in *Giust. trib.*, 1, 2009, 19;

BUSICO M., *Assoggettabile ad IVA l'importo dovuto per la TIA*, in *Corr. Trib.*, n. 31, 2008, 2551;

BUSICO M., LUPI R., *Le conferme sulla natura tributaria della tia escludono automaticamente l'iva?*, in *Dial. Trib.*, 5, 2009, 537;

BUSICO M., *Natura tributaria e tempi di impugnazione degli atti esattivi della tariffa di igiene ambientale*, in *Riv. Giurispr. Trib.*, n. 1, 2008, 55;

BUZZONI, *Art. 1*, in *Commentario breve al c.p.c.*, a cura di Carpi, Taruffo, Padova, 1994;

CALAMANDREI, *Limiti tra giurisdizione e amministrazione nella sentenza civile*, in *Studi sul processo civile*, Padova, 1930, 232;

CANTILLO M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, n. 3, 2002, 803;

CANTILLO M., *Il nuovo processo tributario all'esame della Corte Costituzionale: osservazioni minime su tre importanti decisioni*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 1998, 646;

CAPACCIOLI E., *Le commissioni tributarie e l'atto di decisione*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, 1969, 402;

CARANO-DONVITO, *Studio critico dei mezzi di accertamento del diritto tributario*, Gioia del Colle, 1898;

CARINCI A., *I vincoli comunitari dell'autonomia tributaria di Regioni ed enti locali*, in *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, a cura di V. Ficari, Giuffrè, 2009, 75;

CARINCI A., *Osservazioni sul disegno di legge in tema di federalismo fiscale*, in www.federalismi.it;

CARRASI E., *Doverosità della prestazione, mancanza di rapporto sinallagmatico e collegamento alla spesa pubblica: la natura tributaria del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari*, in *Riv. giur. trib.*, 9, 2009, 753;

CAUSATO B., *La giurisdizione sulle controversie in materia di contributo unificato per atti giudiziari*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1, 2005, II, 91;

CEPPARULO A., *I tributi comunali, L'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni*, in *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2008, 138;

CERIONI F., *Procedimenti di autotutela, dovere di riesame e tutela giurisdizionale in ambito tributario*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 11, 2005, 1005;

CHIARIZIA G., *La natura giuridica della tariffa Ronchi (Tia), con particolare riguardo alla Ta.Ri. istituita dal Comune di Roma in sostituzione della Tarsu*, in *Boll. trib.* n. 6, 2005, 487;

CHIOVENDA G., *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, ristampa, 1980;

CIANFROCCA S.- ROTUNNO C., *La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta comunale sulla pubblicità e i canoni COSAP e CIMP*, Rimini, 2001;

CIANFROCCA S., ROTUNNO C., *La lunga storia del contenzioso dei tributi locali innanzi agli organi amministrativi*, in *il fisco*, 28, 2006, 4342;

CICALA M., *La giurisdizione tributaria*, in *il fisco*, 2005, 2050;

CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n. 2, 2003, 463;

COCIANI S.F., *Gli atti impugnabili e la crisi di cooperazione tra fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 21;

COLLI VIGNARELLI A., *Processo tributario: il legislatore interviene ancora in modo poco meditato*, in *Il Fisco*, 2006, 1, 1267;

COLLI VIGNARELLI A., *Il processo tributario*, in *Lineamenti di diritto tributario*, a cura di L. Ferlazzo Natoli, Milano, 2004, 133;

COMBA M., *Lineamenti di giustizia tributaria comparata*, in *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione tributaria centrale*, a cura di G. Paleologo, Milano, 2005, 98;

CONSOLO C., *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. prat trib.*, 1988, I, 775;

COPPA D., *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2007, 3687;

D'AYALA VALVA F., *“Nuove” tariffe, prestazioni imposte e giurisdizione tributaria*, in *Giur. mer.*, n. 6, 2004, III, 1266;

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, III ed., Milano, 2002;

DE MITA E., *Ampliamento che non giova*, in *Il Sole 24 Ore* del 1° novembre 2005;

DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1997, 5;

DE MITA E., *Gli slalom del canone di depurazione*, in *Il Sole-24 Ore*, 26 ottobre 2008;

DE PAULIS G., *Il regime alternativo di autorizzazione delle manifestazioni pubblicitarie. I principi istitutivi e la gestione della tariffa*, in *La finanza locale*, 1998, 293;

DEBENEDETTO - MUSCIO, *La tassa di smaltimento rifiuti e la nuova tariffa del decreto "Ronchi"*, Rimini, 2001, 54;

DEL FEDERICO L., *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. trib. int.*, 2006, 31;

DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008, 171;

DEL FEDERICO L., *I tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali*, in *Dir. turismo*, 2008, 265, nonché in *Fin. loc.*, 2008, n. 9, 21;

DEL FEDERICO L., *Il nuovo canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche. Tassa, corrispettivo o prezzo pubblico?*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3, 1998, I, 181;

DEL FEDERICO L., *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*, in AA.VV., *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali, tra Corte Costituzionale e disegno di legge delega*, a cura di V. Ficari, Milano 2009, 1;

DEL FEDERICO L., *La giurisdizione*, in *Il processo tributario, Giurisprudenza Sistemica*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, 25;

DEL FEDERICO L., *Tassa, Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, Milano, 2006, 5867;

DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000;

DEL FEDERICO-ROBOTTI, *Introduzione a Le associazioni fra comuni. Forme organizzative, finanziamento e regime tributario*, Milano, 2008, 7;

DI PIETRO A., *Autorità e consenso nel riparto infrastatale dei poteri impositivi*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, 32;

DI PIETRO A., *L'immutabilità degli atti in pugnabili*, in, *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di Batistoni Ferrara, Torino, 2007, 85;

DI PIETRO A., *Tributi-Tributi comunali*, in *Enc. giur.*, Vol. XXXI, Roma, 1994;

FALSITTA G., *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione triconomica di tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, 273;

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Padova, 2005;

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte Speciale*, Padova, 2005;

FALSITTA G., *Osservazioni del moderatore a margine degli interventi*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di Batistoni Ferrara, Torino, 2007, 76;

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003;

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005;

FEDELE A., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. dir. Fin.*, 1971, II, 3;

FEDELE A., *La nozione di tributo e l'art. 75 della Costituzione*, in *Giur. cost.*, 1995, I, 23;

FEDELE A., *La tassa*, Siena, 1974;

FERGOLA C., *La disciplina dei rifiuti solidi urbani: revisione ed armonizzazione della tassa di smaltimento*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, 30;

FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. trib.*, 2008, I, 1112;

FERRARA F.B., BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, Cedam, 2009;

FICARI V., *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2007, 883;

FICARI V., *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, Milano, 2009;

FICARI V., *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2008, 963;

FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2007, 1059;

FICHERA F., *La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, 93;

FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996;

FIORENTINO S., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di Ingrosso Manlio e Tesaurò Giuseppe, Napoli, 2009, 375;

FIORENTINO S., *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di cassazione*, in *Giust. trib.*, 2008, 223;

FIORENTINO S., *Sanzioni: profili generali e questioni applicative in materia di tributi locali*, in *Riv. trib. loc.*, n. 3, 1998, 243;

FIORENTINO S., *Tosap ed occupazioni di aree destinate ad attività mercatali: gli effetti di un'attività comunale di riordino degli spazi per attività commerciali sull'applicazione della tassa per occupazione di spazi ed aree pubbliche*, in *Riv. Trib. Loc.*, n. 3, 2001, 261;

FRANSONI G., *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità degli interpelli*, in *Corr. trib.*, n. 14, 2009, 1131;

FRANSONI G., *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di Perrone e Berliri), Napoli, 2006, 123;

FUSCONI V., *Ulteriore rinvio della tariffa rifiuti*, in *il fisco*, n. 11, 2004, 1627;

GAFFURI G., *L'eterogeneità della giurisdizione conferita alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, n. 21, 2006, 1685;

GAFFURI G., *La giurisdizione e la competenza del giudice speciale tributario*, in *Il processo tributario*, a cura di G. Curami, Torino, 1998, 6;

GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1994;

GALLO F., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, 1037;

GALLO F., *Capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 220;

GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119*, in *Rass. Trib.*, 2002;

GALLO F., *Relazione conclusiva dei lavori della Commissione Gallo*, in *Quaderni*, 1997, Cap. 3, paragr. 3.5;

GALLO F., *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 15;

GAVIOLI F., *La TIA ha natura tributaria*, in *Prat. fisc. e prof.*, n. 34, 2009, 33;

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956;

GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, IX ed., Milano, 1965;

GIANNINI A.D., *Prefazione ad A. Berliri, Il processo tributario amministrativo*, vol. II, Reggio Emilia, 1940;

GIANNINI M.S., *Ancora in tema di prezzo e di tassa*, in *Giur. cost.*, 1962, 680;

GIANNINI M.S., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1957, 3;

GIORGETTI M.C., *La consulta afferma la legittimità costituzionale dei nuovi giudici tributari*, in *Giur. Trib.*, 1998, 609;

GIOVANARDI A., *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 01, 29;

GIOVANARDI A., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Torino, 2005;

GIOVANARDI A., *Sull'irrelevanza della diffusione del messaggio pubblicitario ai fini della configurazione del presupposto dell'imposta sulla pubblicità*, in *Riv. Dir. trib.*, 2005, 250;

GIOVANARDI A., *Tributi comunali*, in *Digesto disc. priv sez. comm.*, vol. XVI, Torino, 1999, 183;

GLENDI C., *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 6, 2006, 419;

GLENDI C., *Abolizione dell'avviso di mora: si torna al solve et repete*, in *Corr. trib.*, 1999, 2833;

GLENDI C., *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. Trib.*, n. 6, 2006, 428;

GLENDI C., *Atti recettizi, predeterminazione normativa, degli atti impugnabili, e improponibilità di impugnazioni facoltative nel processo tributario*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, 28;

GLENDI C., *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990;

GLENDI C., *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur.*, VIII, 1988, 2;

GLENDI C., *Dubbi di incostituzionalità sui mezzi di tutela nelle liti sui fermi amministrativi*, in *Corr. Trib.*, n. 30, 2006, 2369;

GLENDI C., *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. trib.*, n. 26, 2009, 2083;

GLENDI C., *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *Giur. trib.*, n. 6, 2009, 473;

GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984;

GLENDI C., *L'Agenzia delle Entrate illustra le nuove norme sulla giustizia tributaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 1227;

GLENDI C., *Le nuove Commissioni tributarie non sono incostituzionali* in *Corr. Trib.*, n. 22, 1998, 1669;

GLENDI C., *Limiti costituzionali all'espansione «extra moenia» della giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 18, 2008, 1445;

GLENDI C., *Natura giuridica dell'esecuzione forzata*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 2243;

GLENDI C., *Processo tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, 6;

GLENDI C., *Sono incostituzionali le Commissioni tributarie provinciali o regionali?*, in *Corr. Trib.*, n. 20, 1998, 1669;

GLENDI, *Sui giudici delle liti in tema di sostituzione tributaria spicca la discorde nomofilassi delle Sezioni Unite*, in *Corr. trib.*, n. 9, 2009, 749;

GONZALEZ GARCIA E., *I ricorsi amministrativi e giudiziari*, in *Trattato di diritto tributario* (a cura di A. Amatucci), vol. III, Padova, 1994, 276;

GRANELLI A.E., *Sulla natura giuridica delle Commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, II, 105;

GROLL (VAN) R., *La tutela Giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno dell'Università di Bologna, 1994;

GUIDARA, *Inviti al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, 785;

GUIDO V., *Considerazioni a margine della recente qualificazione tributaria della Tia operata dalla Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2009, 1107;

INGRAO G., *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario*, in *Riv. Dir. trib.*, 2008, I, 1075;

INGROSSO G., *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (a cura di Perrone e Berliri), Napoli, 2006, 137;

INGROSSO G., *Sull'autonomia dell'azione giudiziaria in materia tributaria*, in *Foro it.*, 1938, I, 953;

IOVINELLI V., *Tariffa rifiuti senza pace*, in *Riv. trib. loc.*, n. 5, 2010, 477;

JORIO E., GAMBINO S., D'IGNAZIO G., *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo della legge 5 maggio 2009, n. 42*, Santarcangelo di Romagna, 2009.

LA ROCCA S., *Corte Cost., n. 238 del 24 luglio 2009 - Natura tributaria della Tariffa di igiene ambientale*, in *il fisco*, 35, 2009, 5798;

LA ROCCA S., *Le recenti modifiche alla disciplina dell'imposta sulla pubblicità, del diritto sulle pubbliche affissioni e del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari*, in *il fisco*, n. 18, 2002, 2770;

LA ROSA S., *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2001, 1190;

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006;

LO IACONO A., *Circolare n. 3/DF dell'11 novembre 2010 - Tarsu, Tia "Ronchi" e Tia "Ambiente": chiarimenti ministeriali*, in *il fisco*, n. 43, 2010, 7056;

LOGOZZO M., *Luci e ombre sulla natura del canone di depurazione delle acque reflue*, in *Rass. Trib.*, 1, 2009, 192;

LOMBARDI O., *"Tassa sul lusso": un'occasione per riflettere su autonomia tributaria regionale, legislazione statale e diritto europeo quali tasselli di un mosaico sempre più unitario*, in *Dir. Prat. Trib. Internaz.*, n.1, 2010;

LONGOBARDI C., *Della relazione tra il giudice speciale tributario e il giudice ordinario*, in *Giur. Compl. Cass. Civ.*, 1947, III, 140;

LORENZON G., *Il "canone o diritto" per i servizi di disinquinamento delle acque*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, 1994, vol. V;

LOVECCHIO L., *I principi del coordinamento tributario nel disegno di legge delega sul federalismo fiscale*, in *Comuni d'Italia*, 2009, 2, 56;

LOVECCHIO L., *Largo anche a canoni e tariffe*, in *Il Sole-24 Ore* del 28 novembre 2005, 25;

LOVECCHIO L., *Un'interpretazione secondo Costituzione di potenziale impatto su molte fattispecie*, in *Guida al diritto*, 22, 2008, 40;

LOVISETTI M., *Per la Corte costituzionale la TIA è un tributo. Ma le SS.UU. della Corte di cassazione la pensano diversamente*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10, 2009, 855;

LOVISETTI M., *Canone di depurazione delle acque reflue: sono tenute a pagare anche le utenze non allacciate alla rete fognaria?*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 341;

LOVISETTI M., *Disinquinamento delle acque: responsabilità del gestore dell'acquedotto*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, n. 8, 1995, 753;

LOVISETTI M., *L'individuazione della natura giuridica di un'entrata e le conseguenze in ordine alla giurisdizione, all'individuazione degli atti impugnabili e all'applicazione dell'iva: il caso della tariffa rifiuti*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, 835;

LOVISETTI M., *La Consulta conferma la natura di corrispettivo della quota di fognatura e depurazione*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, n. 7, 2010, 565;

LOVISETTI M., *La Consulta riconosce la natura tributaria del CIMP*, in *Corr. trib.*, 30, 2009, 2466;

LOVISETTI M., *La nuova tariffa sui rifiuti*, in *Fin. loc.*, 1998, 318;

LOVISETTI M., *Per la Corte costituzionale la TIA è un tributo. Ma le SS.UU. della Corte di cassazione la pensano diversamente*, in *Riv. Giur. Trib.*, 10, 2009, 855;

LOVISETTI M., *Risvolti e corollari derivanti dalla natura tributaria della Tia*, in *Corr. Trib.*, n. 38, 2009;

LOVISETTI M., *Un caso di apparente conflitto giurisprudenziale: la giurisdizione in materia di Tia*, in *Riv. Giurispr. Trib.*, n. 6, 2006, 490;

LOVISOLO A., *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione dei poteri del giudice tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, 1056;

LUCARIELLO N., *Profili interpretativi derivanti dall'ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *il fisco*, n. 10, 2004, 1497;

LUNELLI R., *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*, in *Giur. trib.*, n. 6, 2009;

LUPI R., *Evasione Fiscale, Paradiso E Inferno, Teoria della tassazione analitico aziendale e delle sue disfunzioni in Italia*, Ipsoa, 2008;

LUPI R., *La fattura Tia come atto impositivo*, in *Giur. trib.*, 2008, 55;

LUPI, SANDRO, *Impugnazione facoltativa: un caso marginale per riflessioni strutturali*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, 33;

MAGLIONE T., *Aspetti processuali del sistema fiscale degli Enti locali*, in *Il nuovo sistema fiscale degli Enti locali*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2010;

MAGNANI C., *Brevi osservazioni sulla dichiarata natura amministrativa delle commissioni tributarie*, in *Giur. it.*, 1969, I, 1639;

MAGNANI C., *Le Commissioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, III, Padova, 1994, 1142;

MAGNANI C., MARONGIU G., *Sulla legittimità costituzionale delle nuove commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 589.

MAGNANI C., *Nuovi dubbi sulla legittimità costituzionale del contenzioso tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1975, II, 486;

MANDRIOLI C., *Opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi*, in *Enc. dir.*, XXX, Milano, 1980, 437;

MARELLO E., *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2009, 5, 3921;

MARELLO E., *La disciplina delle entrate (quasi) commutative: la Corte costituzionale alle prese con la tariffa di depurazione delle acque*, in *Giur. it.*, 2009, 497;

MARINI G., *Incostituzionalità della giurisdizione tributaria e rapporti pendenti*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 5, 2008, 376;

MARINI G., *Profili problematici e prospettive dell'autonomia tributaria degli enti locali*, in AA.VV. *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008)*

e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega, a cura di V. Ficari, Giuffrè, 2009, 95;

MARONGIU G., *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 1, 2003, 122;

MARONGIU G., *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove commissioni tributarie*, in *Giur. Comm.*, 1975, II, 422;

MARTIN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., CASADO OLLERO G., TEJERIZO LOPEZ J. N., *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 1998;

MASTROIACOVO V., *Il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue*, in AA. VV., *Il processo tributario*, a cura di E. Della Valle, Valerio Ficari, Giuseppe Marini, Cedam, 2008, 28;

MASTROIACOVO V., *La tariffa di igiene ambientale*, in AA. VV., *Il processo tributario*, a cura di E. Della Valle, Valerio Ficari, Giuseppe Marini, Cedam, 2008, 34;

MELI S. - MELI S., *Canone di depurazione: quando il contribuente deve pagarlo*, in *L'Amministrazione italiana*, 2006, 836;

MELONCELLI A., *Giurisdizione (disciplina costituzionale della)*, in *Enc. giur.*, XV, 1989, 2;

MENENDEZ MORENO A., *Derecho financiero y tributario*, Valladolid, 2004;

MICCINESI M., *Commento all'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di Baglioni-Menchini-Miccinesi, Milano, 2004, 14;

MICHELI G.A., *Osservazioni sulla natura giuridica delle Commissioni tributarie*, in *Giur. cost.*, 1969;

MICHELI G.A., *Autonomia e finanza degli enti locali*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1967, I, 523;

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1979, 235;

MICHELI G.A., *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Riv. Sc. Fin.dir. fin.*, 1974, II, 102;

MICHELI G.A., *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1968, II, 264;

MICHELI, G.A., *Prestazioni imposte, sconto dei medicinali, capacità contributiva e sostituzione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, II 121;

MILITERNO A., *La nuova giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Corr. trib.*, n. 34, 2002, 3056;

MINIERI G., *L'organizzazione del contenzioso tributario e le esperienze europee e statunitensi*, in *Le commissioni tributarie*, 1998, nn. 1 e 2, IV, 9;

MONZON, *Legge finanziaria per il 2002: le Commissioni tributarie verso l'apoteosi. È vera gloria?*, in *Riv. Dir. trib.*, 2002, I, 173;

MORTARA L., *Commentario al codice e delle leggi di procedura civile*, vol. I, Milano, 1900;

MORTARA L., *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, vol. I, Milano, 1923;

MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1969;

MURGIA P., *La Corte Costituzionale qualifica come entrata tributaria il canone comunale sulla pubblicità, in il fisco*, 21, 2009, 3433;

MUSCARÀ S., *Atti impugnabili tra vecchio contenzioso tributario e prospettive di riforma*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1506;

MUSCARÀ S., *La Cassazione chiude apparentemente le porte alla tutela giurisdizionale in tema di diniego di autotutela*, in *Boll. trib.*, n. 7, 2009, 501;

MUSCARÀ S., *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 29;

MUSCARÀ S., *La sequenza degli atti impositivi tra vecchio e "nuovo" processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1508;

NUCERA V., *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass. trib.*, n. 5, 2006, 1591;

OCCHIOCUPO N., *La Corte costituzionale tra norma giuridica e realtà sociale. Bilancio di vent'anni di attività*, Atti del convegno di Parma, 27-30 maggio 1976), a cura di N. Occhiocupo, Bologna, 1978;

ONIDA V., *Giurisdizione speciale* (voce), in *Nov.mo Dig. It.*, Appendice, III, Torino, 1982, 1069;

PACE F., *Tributi locali, Commento articolo per articolo dei dd.lgs. nn. 446/97, 504/1992, 507/1993*, Milano, 1998;

PALAO TABOADA C., *Il processo tributario in Spagna*, in *Riv. Dir. trib. Internaz.*, n. 2-3, 2005, 21;

PELLEGRINI S., *L'invito di pagamento emesso dal Tribunale in caso di insufficiente versamento del contributo unificato è atto impugnabile*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1, 2004, II, 47;

PERRONE CAPANO R., *La rinuncia a riformare il sistema tributario, sottovalutandone la crisi, per accelerare l'avvio del federalismo fiscale ha amplificato gli effetti della recessione e ora condiziona la ripresa frenandola*, in *Innovazione e diritto online*, n. 6, 2010;

PERRONE CAPANO R., *Prime riflessioni su autonomia finanziaria e riforma del titolo V della Costituzione*, in *Rivista del Dipartimento di Scienze dello Stato, Università degli Studi di Napoli -Federico II-*, 2002, n. 1, 2;

PERRONE CAPANO R., *Verso il federalismo fiscale tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario italiano*, in *Innovazione e Diritto*, n. 1, 2009;

PERRONE L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2006, 714;

PERRUCCI U., *Evoluzione del processo tributario nel corso del 2005*, in *Boll. trib.*, n. 24, 2005, 1864;

PETRILLO G., *Tributi, nuove entrate locali e loro controversa natura giuridica*, in *Il nuovo sistema fiscale degli Enti locali*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2010, 74;

PISTOLESI F., *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all'interpello*, in *Corr. trib.*, n. 21, 2009, 1865;

PISTOLESI F., *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in *Giur. imp.*, 2002, 1490;

PIZZORUSSO A., *Art. 102*, in *Comm. Cost.*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1981, 198;

PODDIGHE A., *La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti solidi urbani*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6, 2003, I, 513;

PORCARO G., *Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario, IV, I tributi in Italia*, Padova, 2001, 387;

PUGLIESE P., *La riforma degli ordinamenti tributari*, in *Archivio di diritto pubblico*, diretto da D. Donati, Padova, 1937, vol. II, 557;

RAGUCCI G., *La giurisdizione tributaria in materia di canoni, tariffe, imposte e diritti locali, alla luce del riformato art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Fin. Loc.*, 2007, 1;

RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2010, 736;

RANDAZZO F., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, in *Corr. Trib.*, 45, 2007, 3651;

RANDAZZO F., *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 916;

RECCHIA G. (a cura di), *Ordinamenti europei di giustizia amministrativa* (vol. XXV del *Trattato di diritto amministrativo curato da G. Santaniello*), Padova, 1996;

RICCIONI A., *Il canone di raccolta e depurazione delle acque reflue: il confine fra giurisdizione ordinaria e giurisdizione tributaria*, in *Fisco*, 2004, 3698;

RICCIONI A., *Il confine tra prestazioni patrimoniali e prestazioni tributarie: la riforma dei tributi locali, il passaggio dalla Tarsu alla Tia*, in *il fisco*, n. 18, 2004, 2748;

ROMANO S., *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Trattato di diritto amministrativo italiano*, diretto da V.E. Orlando, III, Milano, 1901, 578;

ROSINI, *Le commissioni tributarie: una storia parallela*, in *Riv. dir. fin.*, 1980, I, 70;

RUSSO P., *Contenzioso tributario*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., III, 1988, rist., 1995, 515;

RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969;

RUSSO P., *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. dir.*, II, 618;

RUSSO P., *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, 416;

RUSSO P., *Il riparto della giurisdizione fra giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2009, 1;

RUSSO P., *L'individuazione del giudice fornito di giurisdizione in materia di controversie concernenti la tariffa di igiene ambientale*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 4, 2006;

RUSSO P., *La giurisdizione tributaria verso la terza giurisdizione*, in *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura*, Atti del Convegno "Gli ottanta anni di Diritto e Pratica Tributaria", coordinati da Uckmar, Padova, 2007, 157;

RUSSO P., *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n. 2, 2006, 590;

RUSSO P., *L'individuazione del giudice fornito di giurisdizione in materia di controversie concernenti la Tia*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 355;

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2005;

RUSSO P., *Profili di legittimità costituzionale di decreti delegati di riforma del contenzioso tributario*, in *il fisco*, 1993, 8757;

SACCHETTO C., *Tassa*, in *Enc. Dir.*, 8;

SAMMARTINO S. e COPPA D., *Proposta di legge in tema di principi sulle sanzioni non penali in materia tributaria*, testo elaborato nell'ambito del progetto *Fisco ordinato*, promosso dal Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro, in *Rass. trib.*, 1994, 1246;

SAMMARTINO S. e COPPA D., *Sanzioni tributarie*, in *Encicl. dir.*, Milano, 1989, vol. XLI, 415;

SAMMARTINO S., *L'imposta regionale sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico*, in AA.VV. *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, a cura di V. Ficari, Giuffrè, 2009, 11;

SANCHEZ M.J., *El proceso contencioso administrativo en materia tributaria*, Madrid, 1992;

SANDULLI A.M., *Il nuovo contenzioso tributario davanti alla Corte*, in *Riv. Sc. Fin.dir. fin.*, 1976, I, 59;

SANTAMARIA B., *Lineamenti di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1996;

SATTA S., *Contenzioso tributario: ammissibilità dell'azione avanti al magistrato ordinario, appello mancante di motivi e "res iudicata"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1957, II, 304;

SATTA S., *Diritto processuale civile*, Padova, 1981;

SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di Consolo e Glendi, Padova, 2008;

SEPE E., *I nuovi approdi della giurisdizione tributaria e ancora sull'impugnabilità degli atti atipici e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione*, in *Fisco*, 2007, 3624;

SEPE E., *La nuova giustizia tributaria: oggetto e limiti*, in *Sistema di garanzie e processo tributario*, Napoli, 2005, 215;

SEPE E., voce *Commissioni tributarie*, in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S. Cassese), Milano, 2006, vol. II, 1051;

SERRANÒ M.V., *Dalla tassa alla tariffa sullo smaltimento dei rifiuti*, in *Boll. Trib.*, 15 – 16, 2001, 1136;

SORRENTINO F., *Esclusività e unicità della giurisdizione tributaria*, in *il fisco*, n. 32, 2003, 4984;

SPINA F.M., *Giurisdizione e imponibilità Iva della Tariffa Integrata Ambientale, Manovra correttiva: cosa cambia?* in *Le guide - il fisco*, giugno 2010;

SRAFFA, *Questioni sull'imposta di ricchezza mobile*, in *Riv. Dir. comm.*, 1907, II, 178;

SUCCIO R., *Quando le insegne di esercizio delle attività commerciali non pagano il canone*, in *C.T.*, n. 35, 2002, 3208;

TABELLINI G., *Imposte trasparenti per misurare i politici*, in *L'Italia in gabbia. Il volto politico della crisi economica*, Milano, 2008;

TABET G., *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, in *Giur. trib.*, 2008, 317;

TABET G., *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 01, 21;

TABET G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *Giur. trib.*, n. 6, 2008, 511;

TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 11;

TESAURO F., *Con i nuovi compiti non sarà facile ripartire*, in *Il Sole-24 Ore*, del 7 febbraio 2002, 22;

TESAURO F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 15;

TESAURO F., *Il processo dinanzi alle Commissioni tributarie*, in *Fin. loc.*, 1999, 1437;

TESAURO F., *In tema di imposta sulla pubblicità realizzata mediante affissioni dirette*, in *La finanza locale*, 2007, 9;

TESAURO F., *Introduzione*, in AA.VV., a cura di F. Tesauro, *Il processo tributario*, Torino, 1998, XX;

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2008;

TESAURO F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, 23;

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009;

TESAURO F., *Processo tributario*, in *Digesto comm.*, Aggiornamento, Torino, 2000, 555;

TESAURO F., *Processo Tributario*, in *Digesto disc. priv. sez. comm.*, XI, Torino, 1995, 345;

TESAURO F., *Processo tributario*, in *Nov. D., appendice*, V, 1984, 1400;

TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980;

TESAURO F., *In tema di limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giur. it.*, 2008, 2349;

TESORO G., *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938;

TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003;

TOSI L., *Finanza Locale*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm. Agg.*, 2000;

TUNDO F., *I tributi comunali. Profili ricostruttivi*, Milano, 1999;

TUNDO F., *La potestà regolamentare dei comuni: alcune ipotesi "di confine"*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del convegno *I sessanta anni di "Diritto e pratica tributaria"* (Genova 2-3 luglio 1999), Padova, 2000, 525;

TURCHI A., *Considerazioni in merito alla unificazione della giurisdizione in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 506;

URICCHIO A., *Atti e poteri del giudice tributario tra principi del "giusto processo" e estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, 2007, 31;

URICCHIO A., *L'imposta sulla pubblicità*, in AA.VV., *Manuale dei tributi locali*, Rimini, 1998;

URICCHIO A., *La trasformazione della tassa rifiuti in tariffa nel Decreto Ronchi*, in *Boll. Trib.*, 3, 1997, 205;

URICCHIO A., *Manuale dei tributi locali. L'imposta sulla pubblicità. Le manifestazioni pubblicitarie soggette all'imposta sulla pubblicità*, Rimini, 2007;

VACCHELLI, *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'Autorità amministrativa nel Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V.E. Orlando, vol. III, Milano, 1901, 411;

VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Padova, 1932, ora anche, *Opere giuridiche* (a cura di F. Forte e C. Longobardi), vol. I, Milano, 1961;

VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932;

VEROI F., *I tributi di competenza delle nuove Commissioni tributarie*, in *il fisco*, n. 13, 1993, 406;

VIOTTO A., *Tributo*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Torino, 1999, XVI, 22.

VIRGA P., *Diritto amministrativo. Atti e ricorsi*, Milano, 15;

ZANETTI, *Riflessioni sui limiti interni della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela esperibile alla luce del carattere impugnatorio del processo*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 186;

ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1003.

Giurisprudenza:

- Comm. trib. prov. di Cagliari, 1 luglio 2003, n. 431, in *il fisco*, n. 40, 2003;

- Comm. trib. prov. di Foggia, 15 aprile 2003, n. 100, in *Riv. dir. trib.*, n. 1, 2004, II;
- Comm. trib. prov. di Genova, ord. 4 agosto 2008, n. 272, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12, 2008;
- Comm. trib. prov. di Rovigo, 27 aprile 2005, n. 33 in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Comm. trib. prov. di Treviso, 20 dicembre 2004, n. 87, in *Boll. Trib.*, n. 6, 2004;
- Comm. trib. prov. di Venezia, 15 marzo 2004, n. 5, in *il fisco*, n. 16, 2004;
- Comm. trib. prov. Latina, ordinanza 15 giugno 2007, n. 99, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Comm. trib. prov. Latina, ordinanza 4 giugno 2007, n. 107, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Comm. trib. prov. Lecce, ordinanza del 24 febbraio 1997; in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Comm. trib. prov. Lecce, sent. n. 479/II/2008 in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Comm. trib. prov. Milano, sent. 108/VII/08, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Comm. trib. prov. Modena, n. 219 del 4 dicembre 2007, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Comm. trib. prov. Reggio Emilia, n. 171 del 15 ottobre 2008, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Comm. trib. prov. Roma, 27 giugno 2007, n. 246 in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Comm. trib. prov. Salerno, 15 novembre 2006, in *C.T.* n. 7, 2007
- Comm. trib. prov. Torino, sent. n. 45//IV/08 in *Bancadati Big*, Ipsoa;

- Corte di cass., sent. n. 2201, del 21 giugno 1969, in *Giur. it.*, 1969, I, 1;
- Corte di cass., sent. n. 2594, del 24 maggio 1978, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 5443, del 15 maggio 1991, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 2800, del 9 marzo 1992, in *Corr. giur.*, 1992, 417;
- Corte di cass., sent. n. 4154, del 7 aprile 1993, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 8277, del 10 ottobre 1994, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 1075, del 28 novembre 1994, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 1396, del 7 febbraio 1995, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 8, 1995, 753;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 11483, del 21 dicembre 1996, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 1322, del 13 febbraio 1997, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 5138, del 9 giugno 1997, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 1322, del 13 febbraio 1997, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 5138, del 9 giugno 1997, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 9362, del 23 settembre 1997, in *Giust. civ. Mass.*, 1997;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 10456, del 24 ottobre 1997, in *Bancadati Big*, Ipsoa;

- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 1278, del 6 febbraio 1998, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 185, del 26 marzo 1999, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU, sent. n. 8, del 19 gennaio 2001, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 11403, del 4 settembre 2001, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 146, dell'8 gennaio 2002, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 6471, del 6 maggio 2002, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 10725, del 22 luglio 2002, in *il fisco*, n. 35, 2002, 5644;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 15563, del 6 novembre 2002, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 3076, del 3 marzo 2003, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 6693, del 29 aprile 2003, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 6774, del 5 maggio 2003, in *il fisco*, n. 23, 2003;
- Corte di cass., sent. n. 10608, del 4 luglio 2003, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 12167, del 19 agosto 2003, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 5261, del 15 marzo 2004, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 5462, del 17 marzo 2004, in *Vita not.*, 2004, 1071;

- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 12876, del 12 luglio 2004, in *Mass. Giur. it.*, 2004;
- Corte di cass., sent. n. 21809, del 18 novembre 2004, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 1239, del 21 gennaio 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n.1791, del 28 gennaio 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 2100, del 2 febbraio 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa e in *Boll. trib.*, n. 10, 2006, 886;
- Corte di cass., sent. n. 3411, del 21 febbraio 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa, e in *Guida al diritto*, 2005;
- Corte di cass., sent. n. 4881, del 7 marzo 2005, in *Foro it.*, 2005, 1, 1715;
- Corte di cass., sent. n. 7312, del 7 aprile 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 7708, del 13 aprile 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 10703, del 23 maggio 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., ord. n. 10958, del 25 maggio 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 16776, del 9 giugno 2005, in *Rass. trib.*, n. 5, 2005, 1732 ss.;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 12868, del 16 giugno 2005, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 2;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 16776, del 10 agosto 2005 in *Riv. dir. trib.*, 2006, II;
- Corte di cass., sent. n. 4895, del 2 febbraio 2006, in *Bancadati Big*, Ipsoa;

- Corte di cass., SS. UU., ord. n. 3274, del 15 febbraio 2006, in *Riv. Giur. Trib.*, n. 6, 2006, 490;
- Corte di cass., sent. n. 4895, dell'8 marzo 2006, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 14863, del 28 giugno 2006 in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 1611, del 25 gennaio 2007, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 2686, del 7 febbraio 2007, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 3182, del 14 febbraio 2007, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 4109, del 22 febbraio 2007, in *Foro it.*, 2007, I;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 7388, del 27 marzo 2007, in *Giur. trib.*, n. 6, 2007;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 13902, del 14 giugno 2007, in *Corr. Trib.* n. 38, 2007;
- Corte di cass., sent. n. 16293, del 26 luglio 2007, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 16428, del 26 luglio 2007, in *C.T.*, n. 45, 2007;
- Corte di cass., sent. n. 17526, del 9 agosto 2007, in *Giur. trib.*, 2008, 55;
- Corte di cass., sent. n. 21045, dell'8 ottobre 2007, in *Giur. trib.*, 2008, 507;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 16871, del 31 ottobre 2007, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 24398, del 23 novembre 2007, in *Foro it.*, 2008, I, col. 823;

- Corte di cass., sent. n. 25551, del 7 dicembre 2007, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., ord. n. 3171, dell'11 febbraio 2008, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 8751, del 4 aprile 2008, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 10826, del 30 aprile 2008, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 14831, del 5 maggio 2008, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 12194, del 15 maggio 2008, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 19130, del 10 luglio 2008, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 2870, del 6 febbraio 2009, in *Giur. trib.*, n. 6, 2009;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 3698, del 16 febbraio 2009, in *Boll. trib.*, n. 7, 2009;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 6315, del 16 marzo 2009, in *Giur. trib.*, n. 6, 2009;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 9669, del 23 aprile 2009, in *Giur. trib.*, n. 7, 2009;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 10672, dell'11 maggio 2009, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 13894, del 15 giugno 2009, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 15047, del 26 giugno 2009, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS.UU., sent. n. 15031, del 26 giugno 2009, in *Bancadati Big*, Ipsoa;

- Corte di cass., sent. n. 26688, del 18 dicembre 2009, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., SS. UU., sent. n. 8313, dell'8 aprile 2010, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sez. trib., sent. n. 11457, del 12 maggio 2010, in *Bancadati Big*, Ipsoa, e in *C.T.*, n. 26, 2010, 2131;
- Corte di cass., sent. n. 22377, del 3 novembre 2010, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di cass., sent. n. 25591, del 17 dicembre 2010, in *Bancadati Big*, Ipsoa.

- Corte cost., sent. n. 12, del 16 gennaio 1957, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 131;
- Corte cost., sent. n. 41, dell'11 marzo 1957, in *Foro it.*, 1957, I, 529;
- Corte cost., sent. n. 42, dell'11 marzo 1957, in *Giust. civ.*, 1957, III, 126;
- Corte cost., sent. n. 40, del 27 giugno 1958, in *Giur. Cost.*, 1958, 525;
- Corte cost., sent. n. 81, del 30 dicembre 1958, in *Giust. civ.*, 1959, III;
- Corte cost., sent. n. 132, del 13 luglio 1963, in *Giur. cost.*, 1963, 1455;
- Corte cost., sent. n. 3, del 2 aprile 1964, in *Giur. Cost.*, 1964;
- Corte cost., sent. n. 30, del 2 aprile 1964, in *Foro it.*, 1964, I;
- Corte cost., sent. n. 103, del 7 dicembre 1964, in *Giur. cost.*, 1964;
- Corte cost., sent. n. 33, del 5 aprile 1968, in *Foro it.*, 1964, I, 690 e 1968, I, 1116;

- Corte cost., sent. n. 23, del 17 aprile 1968, in *Giur. Cost.*, 1968;
- Corte cost., sent. n. 6, del 6 febbraio 1969, in *Giur. it.*, 1969, I, 1;
- Corte cost., sent. n. 10, del 10 febbraio 1969, in *Riv. dir. fin.*, 1969, II, 105 ss.
- Corte cost., sent. n. 287, del 27 dicembre 1974, in *Dir. Prat. Trib.*, 1975, II, 34;
- Corte cost., sent. n. 215, del 3 agosto 1976, in *Dir. Prat. Trib.*, 1976, II, 589;
- Corte cost., sent. n. 196, del 24 novembre 1982, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, 850;
- Corte cost., sent. n. 217, del 16 dicembre 1982, in *Giur. it.*, 1983, I, 1;
- Corte cost., sent. n. 313, del 6 dicembre 1985, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 2, del 12 gennaio 1995, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., ord. n. 351, del 21 luglio 1995, in *Giur. cost.*;
- Corte cost., sent. n. 132, del 23 aprile 1998, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., ord. n. 144, del 23 aprile 1998, in *Corr. Trib.* n. 22, 1998;
- Corte cost., sent. n. 435, del 28 dicembre 2001, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 282, del 26 giugno 2002, in www.cortecostituzionale.it;
- Corte cost., sent. n. 233, dell'11 luglio 2003, in *Corr. giur.* n. 8, 2003, 1028;
- Corte cost., sent. n. 204, del 6 luglio 2004, in *Bancadati Big*, Ipsoa;

- Corte cost., sent. n. 66, del 29 gennaio 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 73, dell'11 febbraio 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 280, del 15 luglio 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 334, dell'11 gennaio 2006, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 34, dell'1 febbraio 2006, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., ord. n. 35, dell'1 febbraio 2006, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 2888, del 10 febbraio 2006, in *Corr. Trib.* n. 17, 2006;
- Corte cost., ord. n. 427, del 2006, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 60, del 16 febbraio 2006, in *Corr. giur.* n. 4, 2006, 553;
- Corte cost., ord. n. 94, del 10 marzo 2006, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 234, del 16 giugno 2006, in *Foro it.*, 2007, 1, 1, 49;
- Corte cost., sent. n. 334, del 19 ottobre 2006, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., ord. n. 123, del 9 gennaio 2007, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 77, del 12 marzo 2007, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., ord. n. 395, del 23 novembre 2007, in *Bancadati Big*, Ipsoa;

- Corte cost., sent n. 64, del 14 marzo 2008, in *Giur. it.* 2008, 2349;
- Corte cost., sent. n 102, del 15 aprile 2008, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 130, del 14 maggio 2008, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent n. 335, dell'8 ottobre 2008, in *Giur. it.* 2009, 497 ss.;
- Corte cost., sent. n. 141, dell'8 maggio 2009, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 238, del 24 luglio 2009, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10, 2009, 855;
- Corte cost., sent n. 300, del 20 novembre 2009, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte cost., sent. n. 39, dell'11 febbraio 2010, in *Bancadati Big*, Ipsoa e in *Giur. it.*, 2009, 2, 497;

- T.A.R. Lazio, sent. n. 6045, del 28 luglio 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- T.A.R. Lazio, Roma, sent. n. 6046, del 28 luglio 2005, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Consiglio di Stato, sent. n. 325, del 1 aprile 1996, in *Cons. Stato*, 1996, 574;
- Consiglio di Stato, sent. n. 414, del 26 gennaio 2009, in *Corr. trib.*, n. 21, 2009, 1692.

- Commissione Europea, decisione 93/337/CEE, 10 maggio 1993, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Commissione Europea, decisione 1999/718/CEE del 24 febbraio 1999;

- Commissione Europea, decisione 2000/795/CEE del 22 dicembre 1999, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Commissione Europea, decisione 1762, 11 luglio 2001, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Commissione Europea, decisione 1763, 11 luglio 2001, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Commissione Europea, decisione 192, del 2003, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di giustizia UE, C-231/87, 17 ottobre 1989, in *C.T.* n. 43,1989;
- Corte di giustizia UE, C-4/89, 15 maggio 1990, in *C.T.* n. 23, 1990;
- Corte di giustizia UE, cause riunite C-428/06 e C-434/06, 11 settembre 2008, in <http://eur-lex.europa.eu/it/index.htm>;
- Corte giustizia UE, C-254/08, 16 luglio 2009, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Corte di giustizia UE, C-169/08, 17 novembre 2009, in *Bancadati Big*, Ipsoa;

Prassi:

- Circolare n. 98/E, del 23 aprile 1996, in *il fisco*, n. 18, 1996, 4526;
- Circolare n. 291/E, del 18 dicembre 1996, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Risoluzione n. 147/E, del 15 settembre 1998, in *Bancadati Big*, Ipsoa;

- Circolare n. 256/E, del 3 novembre 1998, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Circolare n. 25/E, del 21 marzo 2002, in *il fisco*, n. 13, 2002;
- Circolare n. 25/E, del 21 marzo 2002, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Circolare n. 27/E, del 27 marzo 2002, in *il fisco*, n. 14, 2002, 2032;
- Circolare n. 3/DPF, del 3 maggio 2002, in *C.T.* n. 35/2002, 3208;
- Risoluzione n. 25/E, del 5 febbraio 2003, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Circolare n. 32, del 19 dicembre 2005, in *Bancadati fisconline*;
- Circolare n. 10/E, del 13 marzo 2006, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Risoluzione n. 250/E, del 17 giugno 2008, in *C.T.* n. 31, 2008;
- Circolare n. 7/E, del 3 marzo 2009, in *Bancadati Big*, Ipsoa;
- Circolare n. 3/DF, dell'11 novembre 2010, in *Bancadati Big*, Ipsoa.