

EVOLUZIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

di Ennio Attilio SEPE

1. Progressivo ampliamento della cognizione delle commissioni tributarie, sino a divenire il “giudice naturale” dei tributi

Il nostro sistema di giustizia tributaria trae origine da una distinzione di fondo, risalente agli albori dello Stato unitario, fra controversie in materia di imposte dirette, nelle quali si riteneva prevalessero questioni tecnico-estimative da risolvere con valutazioni essenzialmente equitative in sede amministrativa, e controversie in materia di imposte dirette, per le quali si consideravano prevalenti le questioni di diritto da decidere secondo le comuni regole giuridiche da parte del giudice ordinario. Tant'è che la l. 14 luglio 1864, n. 1830, istitutiva dell'imposta di ricchezza mobile creò le commissioni tributarie, comunali (o consorziali) e provinciali, affidando alle prime il compito di determinare il reddito imponibile. Seguì l'istituzione della commissione centrale, con il regolamento 14 agosto 1864, n. 1884.

Attribuite le funzioni accertative all'agente delle imposte, anche alle commissioni di primo grado fu assegnato 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”.

Fu la successiva l. 28 maggio 1867, n. 3719, a prevedere, per la prima volta, che contro le decisioni della commissione centrale era ammesso ricorso all'autorità giudiziaria, con esclusione delle “*questioni attinenti alla semplice estimazione dei redditi*”, disposizione, questa, trasfusa nel r. d. 24 agosto 1877, n. 4021, recante il testo unico delle leggi sull'imposta di r. m., ed ancora ribadita nel d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. Così ai tre gradi del contenzioso tributario si aggiungevano i tre gradi avanti il giudice ordinario.

Il sistema fin qui delineatosi si andò consolidando nel senso di una progressiva giurisdizionalizzazione delle commissioni tributarie rispetto alle originarie funzioni di amministrazione attiva e a quelle successive di amministrazione giustiziale.

Tale processo culminava nella “ *riforma degli ordinamenti tributari*” attuata negli anni 1937-1937 (r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639 e r.d. 8 luglio 1937. N. 1516), che articolò le “*Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari*” in tre gradi (commissioni distrettuali, commissioni provinciali e

commissione centrale), disciplinandone nuovamente costituzione e funzionamento ed estendendone la competenza, inizialmente limitata all'imposta di r. m., a tutte le imposte dirette (tranne quella sul reddito dominicale dei terreni, sul reddito agrario e sul reddito dei fabbricati), e, per la prima volta, anche ad alcune imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza (registro, successione). Anche il procedimento dinanzi ad esse, in ordine al quale si rinvenivano scarse e frammentarie disposizioni nelle leggi precedenti, era più organicamente regolato dal r. d. n. 1516/1937. Tale impianto della giustizia tributaria, con ulteriori ampliamenti della sua sfera di cognizione, è rimasto pressoché immutato sino alla riforma del 1972.

Con l'entrata in vigore della Costituzione, la istanza politica che poneva l'esigenza di una riforma divenne una necessità giuridica, derivante dalle norme in essa contenute, che, nel sancire il divieto della istituzione di giudici straordinari o speciali (102, comma 2), mentre conservavano alcuni giudici speciali (art. 103), facevano obbligo al legislatore ordinario, nella VI disposizione transitoria, di procedere entro cinque anni alla revisione degli organi speciali di giurisdizione esistenti, perché fosse assicurata per legge la indipendenza anche dei giudici speciali (art. 108, comma 2).

Finalmente in attuazione della legge-delega 9 ottobre 1971, n. 825 entra in vigore il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, che riforma composizione, funzionamento e competenza delle commissioni tributarie, distinte in primo grado, secondo grado e commissione tributaria centrale, delle quali viene dalla Corte costituzionale (sent. n. 287/1974) riconosciuto il sicuro carattere giurisdizionale, avendo il legislatore dato esecuzione a quell'opera di revisione prescritta dalla norma transitoria della Costituzione. Alla cognizione delle commissioni vengono ulteriormente devolute i nuovi tributi dell'ILOR e dell'IVA, seguiti dall'INVIM.

Pur avendo il processo del '72 ridotto a quattro i gradi di giudizio, erano ancora presenti delle irrazionalità nella esistenza di un terzo grado avanti la commissione centrale o, alternativamente, la corte d'appello, con il conseguente doppio regime per l'impugnazione avanti la Corte di cassazione, che poteva essere adita, nel primo caso, soltanto per violazione di legge ai sensi dell'art. 111 Cost. e, nel secondo caso, per tutte le ipotesi previste dall'art. 360 c.p.c. Era inoltre esclusa qualsiasi forma di tutela cautelare, nonché la pronuncia sulle spese di giudizio e l'obbligo della difesa tecnica.

Pertanto, sulla spinta di pressioni, provenienti anche dalla Corte costituzionale, che aveva segnalato *“l’urgenza di un riordino legislativo dell’intera materia”* (sent. n. 154/1984) è nata la legge-delega 30 dicembre 1991, n. 413, in attuazione della quale sono stati emanati il d.lgs. n. 545 sull’ordinamento delle commissioni e il d.lgs. sul processo tributario, entrambi in data 31 dicembre 1992, ma entrati in vigore il 1° aprile 1996.

Sul piano dei nuovi tributi affidati alla cognizione delle commissioni il dato più rilevante è costituito dai *“tributi comunali e locali”*, ma l’elenco era destinato ad ampliarsi anche successivamente, come anticipato dalla lett. i) dell’art.2 (*“ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie”*). Sono infatti seguiti il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (l. 549/1995), l’IRAP (d.lgs. 446/1997), l’imposta regionale sulle immissioni sonore degli aeromobili (collegato alla Finanziaria 2000).

Il punto di arrivo del lungo percorso legislativo di ampliamento della cognizione del giudice tributario è stato raggiunto dalla legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Finanziaria 2002) che, con l’art. 12, comma 2, ha attribuito alla giurisdizione tributaria *“tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie”*, facendo delle Commissioni tributarie il giudice *“naturale”* dei tributi”.

2.Superamento dello schema del processo tributario come processo d’impugnazione di atti tassativamente elencati, espressione di potestà pubblica

Profonda è stata la trasformazione del quadro dei principi che fino all’inizio dell’anno 2002 hanno retto il sistema della giustizia tributaria attuato con la riforma del 1992, che, in larga misura, riprendeva l’assetto di fondo della precedente riforma del 1972 ed introduceva un vero e proprio rito tributario, ispirato al processo civile, quale modello di riferimento richiamato dalla stessa legge-delega, ma caratterizzato dalla natura di giudizio di impugnazione di atti tipici, tassativamente previsti, espressione di poteri autoritativi (provvedimenti).

I fattori che, a partire dal 2002, hanno significativamente inciso sulla *“fisionomia”* del processo tributario sono stati di duplice origine: da una parte, di provenienza legislativa e, dall’altra, di provenienza giurisprudenziale ad opera, soprattutto, della Corte di cassazione (il c.d. diritto vivente), in una integrazione nella quale la spinta giurisprudenziale è forse apparsa anche più avanzata.

L'attribuzione alle commissioni della competenza generale in materia di tributi operata dalla l. n. 448/2001 ha comportato, non soltanto un ampliamento dei soggetti suscettibili di esser parte nel processo avanti ad esse oltre quelli indicati dall'art. 10 del d.lgs. 546, ma anche una estensione degli atti impugnabili bene al di là di quelli elencati nell'art. 19 dello stesso d.lgs. 546, venendo, così, i confini della giurisdizione tributaria segnati solo dalla materia, vale a dire dalla natura tributaria della controversia.

Successivamente è intervenuta la sentenza n. 16776/2005 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, nell'esaminare un caso di diniego espresso di esercizio del potere di autotutela da parte di un ufficio finanziario, con annullamento di un recupero di Iva, ma conferma delle sanzioni, aveva ritenuto esperibile il ricorso avanti la commissione tributaria, innovando non soltanto rispetto ad un orientamento giurisprudenziale consolidato che aveva, in passato, sempre ritenuto, in casi del genere, tutelabile la situazione soggettiva d'interesse legittimo facente capo al contribuente avanti il giudice amministrativo, ma anche rispetto alla generale condivisione della possibilità di adire il giudice tributario soltanto di fronte ad atti elencati nell'art. 19 del d.lgs. 546, pur se tale elencazione era stata resa meno rigorosa in via di interpretazione estensiva.

La conseguenza più importante di tale pronuncia è stata quella di determinare il superamento del principio di tassatività degli atti impugnabili, costantemente ribadito nel passato dalla giurisprudenza. Così l'art. 19 è venuto ad assumere un significato soltanto esemplificativo degli atti impugnabili, nel senso che l'accesso al contenzioso tributario è consentito anche per atti diversi, nemmeno assimilabili in via di interpretazione estensiva, come dimostrato dal caso esaminato. Anche a seguito di tale decisione rimane ancora fermo il principio che il ricorso al giudice tributario deve pur sempre riguardare atti o, comunque, comportamenti riferibili a poteri autoritativi dell'amministrazione finanziaria.

Con il d.l. n. 203/2005, convertito con modificazioni nella L. n. 248/2005 anche questo principio viene inciso.

Prestazioni "parafiscali" - L'art. 3 bis, comma 1, lettera a) di detta legge attribuisce alla giurisdizione tributaria una serie di canoni (così definiti dal legislatore per sottolinearne la natura diversa da quella tributaria rivestita in precedenza) che la legislazione più recente aveva disegnato come corrispettivi, nel solco di un processo politico-istituzionale inteso ad un'ampia defiscalizzazione delle entrate rimesse alla

competenza degli enti locali, in una prospettiva di modernità ed efficienza e dell'instaurazione di un rapporto paritario tra amministrazione ed utente.

Il d.lgs. n. 446/1997, istitutivo dell'IRAP, nel provvedere, con il titolo III, al riordino dei tributi locali, aveva conferito ai comuni la possibilità di istituire specifiche entrate in assetto commutativo in luogo di entrate tributarie, disponendo, rispettivamente, agli artt. 62 e 63 (quest'ultimo articolo nella versione modificata dalla l. 1998 n. 448), che i comuni, con regolamento, potevano escludere l'imposta comunale sulla pubblicità, sostituendola con un canone in base a tariffa ed i comuni e le province, sempre con regolamento, potevano 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.

La l. n. 36/1994 ("*legge Galli*"), istitutiva del servizio idrico unificato, aveva stabilito, senza possibilità di scelta da parte dell'ente, che il canone per il servizio di scarico e depurazione delle acque di rifiuto provenienti da superfici e fabbricati privati, integrante un tributo comunale sulla scorta della precedente normativa, è quota tariffaria.

Ed, ancora, il d.lgs. n. 22/1997 ("*decreto Ronchi*") aveva disposto la soppressione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, prevedendo la istituzione di una tariffa per la copertura dei costi attinenti ai servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani ed ai rifiuti di qualunque natura e provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico.

La trasformazione delle suddette prestazioni da tributo in quota tariffaria aveva comportato la sottrazione delle relative controversie alla giurisdizione tributaria a favore del giudice ordinario (v., con riferimento al canone fognie e depurazione, S.U..2006/4898; 2005/14693; 2005/6418). Pertanto è occorso il d.l. n. 203/2005 per riportare tali prestazioni, divenute appunto "*canoni*", vale a dire prestazioni corrispettive come intese in diritto privato, nell'alveo della giurisdizione tributaria, considerata, altresì, la natura "*parafiscale*" di esse, che ne ha favorito l'assimilabilità ai tributi. Tuttavia il legislatore, non teneva conto che, al di là della denominazione, occorreva tener conto della disciplina giuridica che regolava dette prestazioni, tant'è che la Corte Costituzionale, investita della questione, riconosceva che l'attribuzione alla giurisdizione delle Commissioni tributarie era giustificata soltanto per il CIMP (Canone per l'Installazione di Mezzi Pubblicitari), con sentenza n. 141/2009, e per la TIA 1 (Tariffa Igiene Ambientale), con sentenza n. 238/2009, in

quanto prestazioni regolate in regime tributario, mentre il canone per l'occupazione di aree e spazi pubblici e quello per lo scarico e depurazione delle acque, reputati di natura commutativa, il primo con sentenza n. 64/2008 ed il secondo con sentenza n. 335/2008, rientravano nella cognizione del G. O. Rimane, in ogni caso, il dato rilevante iniziale dell'attribuzione al Giudice tributario di canoni considerati di natura privatistica, anche se per il passato disegnati come tributi.

Avvisi "bonari" - Sul versante giurisprudenziale sono stati ritenuti impugnabili avanti le Commissioni tributarie anche atti previsti nel procedimento di attuazione della pretesa tributaria, che ugualmente non sembrano rivestire carattere autoritativo, quali i c.d. inviti bonari, previsti per la prima volta dal d.P.R. 1988 n. 43, istitutivo del Servizio di riscossione dei tributi, in materia di tasse ed imposte indirette (art. 67) e di tributi locali (art. 68). Tali atti consistono in un invito al pagamento che l'ufficio finanziario o l'ente locale invia al contribuente prima della iscrizione a ruolo delle somme dovute. Non sono necessariamente prodromici e funzionalmente connessi alla successiva cartella esattoriale, per la cui emissione non è richiesta la previa notifica dell'invito (v. Cass. 1756/2003; per Cass. 22869/2004 e 3550/2002, l'emissione di un invito al pagamento non è necessario per la legittimità della formazione del ruolo tutte le volte in cui sia stato notificato al contribuente un diverso titolo a fondamento della pretesa tributaria).

Sull'impugnabilità di questi inviti la giurisprudenza della S. C. è inizialmente apparsa divisa, ma il filone interpretativo che si è consolidato li ritiene ricorribili, ponendo in risalto soprattutto la idoneità di essi a portare a conoscenza del contribuente la pretesa dell'amministrazione, con la esplicazione delle ragioni fattuali e giuridiche della pretesa, e a rendere possibile l'esercizio del diritto di difesa, atteso che in tale momento insorge l'interesse all'accertamento giudiziario.

Nel solco di questo filone giurisprudenziale sono stato ritenuti ricorribili avanti le Commissioni tributarie gli avvisi, anch'essi privi di carattere autoritativo, con i quali l'ufficio finanziario, a seguito del controllo automatico o formale delle dichiarazioni, che ha dato un risultato diverso da quello scaturente dalle stesse, inviti il contribuente a fornire all'amministrazione i chiarimenti necessari, ai sensi rispettivamente degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. 600/1973 (v., da ultimo, rispettivamente Cass. 3315/2016 e Cass. 15957/2015).

3. La pretesa quale requisito dell'interesse ad impugnare - Nel descritto quadro legislativo e di riferimento giurisprudenziale, requisito necessario per adire il

giudice tributario, considerata l'esistenza di casi di ricorribilità non contraddistinti da presenza di "provvedimenti", non sembra possa più essere l'autoritarità dell'atto pregiudizievole, carattere che nei casi degli inviti bonari manca, bensì la comunicazione di una pretesa da parte dell'amministrazione limitativa della sfera giuridica del destinatario, che costituisce l'elemento comune a tutti gli atti impositivi od esecutivi elencati nell'art. 19.

Sicché la valenza da riconoscere oggi a tale norma è che la elencazione degli atti impugnabili in essa contenuta rappresenta una indicazione di "*situazioni-tipo*", consistenti appunto nella configurazione di una pretesa (in fase di cognizione o già in fase esecutiva) che, ove ravvisabile in una serie di altri casi non predeterminati, ma identificabili in via di interpretazione anche analogica, consentono di ritenere insorto in capo al soggetto destinatario di essa quell'interesse qualificato necessario ad agire a tutela del proprio diritto od anche interesse legittimo.

Appare di tutta evidenza che, così impostato il problema, nessuna questione si pone per ritenere ammissibile il ricorso al giudice tributario nel caso di una pretesa espressa in una fattura (ad esempio, per la riscossione della Tia), in quanto portatrice di una pretesa creditoria (Cass. 27582/2018) oppure in un estratto di ruolo, che, sebbene consista in un semplice elaborato informatico privo di natura impositiva, riporta gli elementi della cartella (Cass. 23076/2019).

Alla stregua della evoluzione intervenuta, appare del tutto superata la concezione della giurisdizione tributaria come "*giurisdizione di impugnazione-annullamento*", che presuppone l'impugnazione di atti autoritativi (provvedimenti) di fronte ai quali la posizione soggettiva del contribuente si connota come di interesse legittimo, dovendosi essa qualificarsi come "*giurisdizione di impugnazione- merito*", tesa all'accertamento del rapporto tributario intercorrente tra contribuente e amministrazione finanziaria o ente impositore, in ordina sia all'*an* che al *quantum*. L'azione esperibile non può, tuttavia, essere di mero accertamento, preclusa avanti le Commissioni tributarie, ma di accertamento per così dire "*qualificato*" da una preventiva pretesa comunicata dall'amministrazione finanziaria o dall'ente impositore, anche se non nella forma autoritativa degli atti previsti dall'art. 19.

La Suprema Corte, pur valorizzando il dato dell'esistenza di una pretesa ai fini dell'integrazione dell'interesse a ricorrere, ha inizialmente mostrato qualche resistenza a disancorare tale pretesa dalla natura dell'atto che deve esprimerla, da individuare, secondo la tradizionale concezione impugnatoria del processo, nella

elencazione effettuata dall'art. 19, sia pure in una visione allargata, per poi affermare che *“una interpretazione analogico-estensiva...imporrebbe di riconsiderare la possibilità di ricorrere contro ogni atto – comunque denominato – che contenga gli elementi necessari a portare a conoscenza del contribuente l’an ed il quantum della pretesa dell’Amministrazione la cui mancata osservanza appaia suscettibile di incidere sulla sfera patrimoniale del contribuente”*.

Diviene, quindi, *ius receptum* *“la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall’ente impositore che...porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa...si vesta della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall’art 19... atteso l’indubbio sorgere in capo al contribuente, già al momento di ricezione di quella notizia, dell’interesse (art. 100 c.p.c.) a chiarire...la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale...di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva...”*.

4.Onere e facoltà d’impugnazione - Il problema più delicato che pone l’impugnabilità degli atti così detti atipici, vale a dire non inquadrabili negli atti elencati dall’art 19, è quello che l’atto atipico, recante una pretesa dell’amministrazione portata a conoscenza del contribuente possa consolidarsi, nel senso di divenire incontestabile se non tempestivamente impugnato. Pertanto la finalità che è alla base della impugnabilità di tali atti, tesa appunto a favorire una tutela giuridica più avanzata ed efficace, senza la necessità di attendere l’emissione di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall’art. 19, rischierebbe di tradursi invece in un pregiudizio per l’interessato. Per evitare tale conseguenza, la S. C. ha affermato il principio che soltanto per gli atti elencati espressamente nell’art. 19 vige l’onere del contribuente dell’impugnazione entro il termine prescritto dall’art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, per evitare che diventi definitivo, mentre per gli atti non inclusi in detto elenco, che portino a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con l’esplicitazione delle sue concrete ragioni fattuali e giuridiche, v’è soltanto la facoltà di impugnarli, rispettando sempre il requisito della tempestività rispetto alla data dell’avvenuta conoscenza (Cass. 13584/2017), nel senso che il suo mancato esercizio non impedirà l’impugnazione dell’atto autoritativo che gli verrà successivamente notificato.

Tuttavia, dal momento che la rigidità del principio di tassatività degli atti impugnabili elencati nell’art. 19 (e ancor prima nell’art. 16 del D.P.R. 1972 n. 636) è

stata attenuata - come già rilevato - dalla S. C. ammettendo una interpretazione estensiva di tali atti, e dovendosi ritenere che per gli atti assimilabili a quelli tipici in virtù di tale interpretazione scatterebbe l'onere dell'impugnazione ex art. 21, appare opportuno proporre il ricorso, laddove si tratti di atti che rechino l'indicazione (prescritta per tutti gli atti impugnabili avanti le commissioni tributarie dal 2° comma dell'art. 19) del termine d'impugnazione, della commissione competente, nonché delle forme da osservare (regola, questa, ribadita dal 2° comma dell'art. 7 della l. 2000 n. 212), potendo presentarsi difficile la distinzione tra atti atipici ed atti assimilabili a quelli tipici in via di interpretazione estensiva.