

GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE

**LA COMPETENZA DELLE
COMMISSIONI
TRIBUTARIE**

**QUALI ORGANI SPECIALI DI
GIURISDIZIONE**

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

WWW.STUDIOTRIBUTARIOVILLANI.IT

- E-MAIL AVVOCATO@STUDIOTRIBUTARIOVILLANI.IT

PREMESSA

La Costituzione della Repubblica Italiana (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 298 del 27 dicembre 1947) è entrata in vigore **il 1° gennaio 1948 e quest'anno si festeggiano i 60 anni.**

In occasione di tale importante anniversario è utile, secondo me, analizzare **le competenze giurisdizionali delle Commissioni tributarie** alla luce della normativa costituzionale in proposito, con le interpretazioni date nel corso degli anni dalla Corte Costituzionale, anche in vista, **de iure condendo**, di possibili interventi legislativi di modifica costituzionale, più volte annunciati dall'attuale Governo.

I principali articoli della Costituzione sull'argomento sono i seguenti:

- Art. 101 -

“La giustizia è amministrata in nome del popolo. I giudici sono soggetti soltanto alla legge.”

- Art. 102 -

“La funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario.

Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura.

La legge regola i casi e le forme della partecipazione diretta del popolo all'amministrazione della giustizia.”

- Art. 108 -

“Le norme sull'ordinamento giudiziario e su ogni magistratura sono stabilite con legge.

La legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali, del pubblico ministero presso di esse, e degli estranei che partecipano all'amministrazione della giustizia.”

- Art. 111 -

“La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata.....”

-VI Disposizione transitoria -

“Entro cinque anni dall’entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo la giurisdizione del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari.”

INTRODUZIONE

Negli ultimi tempi, la Corte Costituzionale e la Corte Suprema di Cassazione si sono più volte pronunciate sui limiti di competenza delle Commissioni tributarie e ciò non certamente per spirito dottrinario ma esclusivamente per stabilire (ed alcune volte confermare) non solo la natura giuridica delle stesse ma, soprattutto, per chiarire se sono stati o meno violati i principi costituzionali dell'art. 102, comma 2, dell'art. 113 nonché della VI disposizione transitoria.

In particolare, i suddetti articoli della Costituzione stabiliscono che:

- Art. 102, comma 2:

“Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura”;

- Art. 113:

“Contro gli atti della Pubblica Amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi **dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa.**

Tale tutela giurisdizionale **non può essere esclusa o limitata** a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti.

La legge determina quali organi di giurisdizione possono annullare gli atti della Pubblica Amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa”;

- VI disposizione transitoria e finale:

“Entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte di conti e dei tribunali militari”.

In sostanza, alla luce dei principi costituzionali di cui sopra, ancora oggi è importante sapere sino a che punto sono competenti le attuali Commissioni tributarie per evitare la censura dell'istituzione di nuovi giudici speciali, assolutamente vietata.

Tale conoscenza è importante non solo nell'attuale legislazione, anche per cercare di dare certezze all'interprete, ma, soprattutto, in prospettiva di una generale ed organica riforma che, togliendo "lacci e laccioli", liberi le Commissioni dall'attuale qualificazione per assegnarle il giusto ruolo di "**giudice specializzato**".

La tutela dell'interesse fiscale è un argomento di cui la Corte costituzionale ha fatto largo uso, pur se il processo dovrebbe rispondere a logiche autonome, non influenzate da ragioni extra – processuali, ed assicurare in ogni caso le garanzie volute dalla Costituzione, quali che siano gli interessi sostanziali coinvolti.

Spesso, infatti, la Corte Costituzionale, per giustificare le proprie sentenze di rigetto in materia di processo tributario, ha evocato "l'interesse fiscale", che non dovrebbe mai incidere sulla tutela dei diritti di difesa, oppure ha evocato "la spiccata specificità del processo tributario", senza peraltro chiarire da che cosa è data e perché giustificerebbe forme attenuate di tutela.

Questi argomenti sono apparsi, in tanti casi, strumentali e pretestuosi, nulla potendo giustificare la permanenza di un sistema giurisdizionale "minore", con garanzie ridotte ed applicazione attenuata dei principi costituzionali (in tal senso, molto opportunamente, F. Tesauro).

Ed un esempio di ciò lo abbiamo, ultimamente, con l'ordinanza n. 316 del 2008 della Corte Costituzionale che, in tema di giudizio di ottemperanza, ha ritenuto di giustificare la differenza processuale tra contribuente e fisco.

Prima di analizzare e commentare le sentenze della Corte Costituzionale che sull'argomento ormai hanno dato precise indicazioni, è opportuno, però, secondo me, analizzare brevemente **la storia delle Commissioni tributarie** per valutarne le differenze e le novità nonché per chiarire i limiti giurisdizionali entro cui, oggi, devono ancora muoversi per non incorrere nei vizi di incostituzionalità di cui sopra.

PARTE PRIMA

A) STORIA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE.

Per un sereno e corretto approfondimento sul tema è importante conoscere la storia evolutiva delle Commissioni tributarie, **con le rispettive e tassative competenze**, per apprezzare meglio le pronunce costituzionali che saranno commentate in seguito **nonché per comprendere la necessità di una riforma organica delle stesse.**

Dai tempi della loro istituzione (solitamente riportata alla **legge n. 1836 del 14 luglio 1864**) la sfera di competenza delle Commissioni tributarie si è progressivamente accresciuta.

Originariamente questi organi operavano solo **nell'ambito delle imposte dirette.**

La parziale estensione al settore **delle imposte indirette sugli affari** risale alla riforma del 1936-1937 (R.D.L. 1639/1936; R.D. 1516/1937; D.L. 334/1944).

In ogni caso, vi è stato chi, molto opportunamente, partendo dall'assunta inafferrabilità del concetto di tributo, ha rilevato che **“la tassa....non è mai rientrata nella giurisdizione speciale delle Commissioni Tributarie”** (E. De Mita, in Lite tributaria senza identikit, “Il Sole 24-Ore” del 07 aprile 2002); per cui, qualunque allargamento della giurisdizione è una forzatura.”

Per le imposte dirette, la legge n. 1836/1864 affidava alle Commissioni di primo grado (**dette comunali**) un ruolo attivo nell'accertamento dell'imposta in quanto esse operavano, in contraddittorio con il contribuente, una revisione delle schede formate dagli agenti finanziari e, quindi, procedevano a **“deliberare sulla somma di reddito effettivo”** attribuibile ai singoli contribuenti.

Era previsto l'appello alle Commissioni di secondo grado (**dette provinciali**).

Contro le decisioni di tali Commissioni **non** era ammesso il ricorso ad organi giurisdizionali.

Per quanto riguardava **i tributi indiretti**, invece, era prevista la facoltà di ricorsi amministrativi (meramente facoltativi) e dell'azione dinanzi al giudice ordinario.

Il suddetto sistema fu successivamente **modificato** con la Legge n. 2248/1865, all. E, e dalla Legge n. 3023/1866.

Il coordinamento fra i principi delle due riforme fu attuato nel 1877, quando fu espressamente previsto che, contro le decisioni delle Commissioni centrali, fosse possibile adire l'autorità giudiziaria ordinaria, con la sola esclusione delle questioni riguardanti la semplice estimazione dei redditi.

Vigente tale sistema, permaneva l'esclusiva competenza dei giudici ordinari in materia di imposte indirette.

Successivamente, negli anni 1936 e 1937 fu attuata una nuova riforma.

Essa prevedeva, da un lato, **l'estensione della competenza delle Commissioni anche alle imposte indirette**, dall'altro lato, la persistenza della competenza del giudice ordinario per le questioni di diritto e per quelle di merito diverse da quelle di semplice estimazione.

Pertanto, allora, il contenzioso tributario poteva articolarsi in ben **sei gradi** (tre dinanzi alle Commissioni e tre dinanzi al giudice ordinario) in rapporto di reciproco gravame, anche se, in alcune ipotesi, era possibile adire il giudice ordinario in via diretta.

1) Commissione Centrale Ministeriale.

Il Regio decreto n. 4021 del 24 agosto 1877, all'art. 48, prevedeva:

“Per i casi di conflitto fra Comuni intorno all'attribuzione dei redditi di un contribuente, e per i casi di iscrizione di un contribuente per gli stessi redditi nei ruoli di più Comuni di diverse provincie, sarà ammesso il ricorso presso una **Commissione Centrale nominata dal Ministro delle Finanze**”.

2) Commissione Provinciale e Commissione Centrale.

Il Regio decreto n. 560 dell'11 luglio 1907 stabiliva:

- Art. 100:

“Quando lo stesso reddito venga accertato ad un contribuente in due Comuni di distretti diversi l’agente che riceve il ricorso contro la duplicazione avvisa l’agente dell’altro distretto, il quale dovrà sospendere o far sospendere l’accertamento in corso e mandare all’altro le sue deduzioni e il suo parere sulla questione di duplicazione.

A cura dell’agente che ha ricevuto il ricorso viene deferita la questione alla **Commissione Provinciale**, se si tratta di distretti nella stessa provincia, o **alla Centrale**, se trattasi di duplicazione fra provincie diverse.

Risolta la questione di duplicazione si proseguono gli atti di accertamento a cura dell’agenzia competente”;

- Art. 101:

“Quando per un reddito definitivamente iscritto in un Comune venga da un agente iniziato l’accertamento in un altro distretto, la questione di duplicazione, senza pregiudizio di ogni altra in merito all’accertamento, è del pari deferita alla **Commissione Provinciale o alla Centrale**, salvo il rinvio per la prosecuzione dell’accertamento, quando per ragioni di luogo venga annullata l’iscrizione definitiva e ritenuto legale l’accertamento nell’altro distretto”.

3) Commissioni Provinciali e Commissioni distrettuali.

Il Regio decreto-legge n. 1639 del 07 agosto 1936, convertito in Legge n. 1016 del 07 giugno 1937, nel sistema di riforma degli ordinamenti tributari, prevedeva:

- Art. 22:

“La risoluzione in via amministrativa delle controversie tra l’Amministrazione finanziaria ed i contribuenti relative **all’applicazione delle imposte dirette, esclusa quella sui terreni**, è demandata in prima istanza a **Commissioni distrettuali ed in appello a Commissioni provinciali**.

Nei casi contemplati dalla legge, contro le decisioni delle Commissioni provinciali, è **ammesso ricorso alla Commissione Centrale delle imposte dirette**.

E' mantenuta la competenza dell'Autorità giudiziaria ai sensi dell'art. 6 della Legge 20 marzo 1865, alleg. E, su ogni controversia che non si riferisca a semplice estimazione di redditi.

L'Autorità giudiziaria può essere adita dal contribuente anche dopo che sia intervenuta soltanto decisione definitiva della Commissione distrettuale o di quella Provinciale, purché la relativa imposta sia stata iscritta a ruolo”.

A tal proposito, c'è da precisare che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 125 dell'11 luglio 1969, dichiarò l'illegittimità costituzionale dell'art. 22, comma 4, cit. limitatamente alla parte in cui la norma condizionava l'esercizio dell'azione del contribuente dinanzi all'Autorità giudiziaria ordinaria.

- Art. 23:

“Le Commissioni distrettuali sostituiscono le Commissioni mandamentali di cui all'art. 42 del T.U. di legge per l'imposta sui redditi di ricchezza mobile, approvato con Regio decreto 24 agosto 1877 n. 4021.

Esse hanno giurisdizione identica alla circoscrizione territoriale dell'ufficio delle imposte dirette”.

4) Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari.

Il Regio decreto n. 1516 dell'08 luglio 1937 stabiliva:

- Art. 1:

“Le Commissioni distrettuali e provinciali per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari, costituite a norma delle disposizioni contenute nel Regio decreto-legge 13 marzo 1944 n. 88, durano in funzione quattro anni.

In caso anticipato scioglimento le nuove Commissioni durano in carica fino al compimento del quadriennio in corso.

I componenti le Commissioni possono essere riconfermati nella carica.

Il primo quadriennio scade per tutte le Commissioni col **31 dicembre 1948”** (articolo così sostituito con l'articolo unico del D.L.L. 11 gennaio 1945 n. 12);

- Art. 5:

“**L’Intendente di finanza**, non oltre il 31 luglio, **nomina** il Presidente, il Vice-Presidente e, scegliendoli tra i designati, i membri effettivi e supplenti”;

- Art. 20:

“**Spetta all’Intendente di finanza di sorvegliare l’andamento dei lavori delle Commissioni distrettuali e provinciali.**

Quando la **Commissione distrettuale**, nonostante il formale invito dell’Intendente a decidere i ricorsi giacenti, sia rimasta per due mesi senza riunirsi, o per tre sedute consecutive non abbia potuto decidere per mancanza di numero legale, o quando per qualsiasi altro grave motivo non funzioni regolarmente, **l’Intendente di finanza**, sentito il Presidente e dietro autorizzazione ministeriale, **può, con suo motivato decreto, ordinarne lo scioglimento”**;

- Art. 21:

“Qualora nel funzionamento della **Commissione Provinciale** si verificano le circostanze previste nell’articolo precedente **il Ministro per le finanze**, d’ufficio o su proposta dell’Intendente, sentito il parere del Consiglio di Stato, **può ordinare lo scioglimento della Commissione”**.

5) Possibilità di deferire il giuramento.

La Legge n. 1 del 05 gennaio 1956, all’art. 6, prevedeva che:

“In caso di mancata dichiarazione o quando il reddito dichiarato sia inferiore alla metà di quello proposto nell’accertamento **l’organo giudicante ha la facoltà di deferire al contribuente giuramento su fatti specifici non di carattere estimativo che abbiano diretta rilevanza ai fini dell’applicazione delle imposte dirette e debbano essere conosciuti dalla persona chiamata a giurare.**

Il giuramento non può essere deferito sopra un fatto illecito né per negare un fatto che da un atto pubblico risulti avvenuto alla presenza del pubblico ufficiale che ha formato l’atto stesso.

Il giuramento è disposto con ordinanza, la quale deve specificare i fatti sui quali deve essere prestato.

Il giuramento è prestato avanti la Commissione nelle forme di cui all'art. 238 del codice di procedura civile.

I fatti su cui è prestato giuramento si considerano rispondenti a verità.

Se il contribuente **non presta giuramento** senza che sussista un legittimo impedimento, le deduzioni del contribuente sui punti di fatto sui quali è stato deferito il giuramento si considerano **infondate**.

Chiunque giura il falso è punito ai sensi dell'art. 371 del codice penale.

Le disposizioni di cui ai commi precedenti **non** si applicano in caso di controversie relative ad accertamenti non superiori a **Lire 960.000** (così modificato per effetto dell'art. 3 della Legge n. 113 dell'01 marzo 1964)".

6) Integrazione dell'accertamento su rinvio della Commissione Tributaria.

Il D.P.R. n. 645 del 29 gennaio 1958, all'art. 36, prevedeva che:

“L'integrazione dell'accertamento può aver luogo per disposizione della Commissione tributaria di primo grado, se questa nel corso del giudizio viene a conoscenza di nuovi elementi.

In tal caso, la Commissione sospende la pronuncia e rinvia gli atti all'ufficio, fissando il termine per il nuovo accertamento.

Nell'ipotesi regolata da questo articolo l'imponibile non può essere definito con l'adesione del contribuente ai sensi dell'art. 34”;

- Art. 122:

“Quando nel corso del giudizio di primo grado emergono elementi rilevanti agli effetti dell'art. 120 o del terzo comma dell'articolo 119, la Commissione sospende la pronuncia e rinvia gli atti all'ufficio, fissando il termine per il nuovo accertamento”.

7) Le Commissioni tributarie di primo grado e di secondo grado.

Il D.P.R. n. 636 del 26/10/1972, in sede di **revisione** della disciplina del contenzioso tributario, **abrogava tutte le precedenti disposizioni (art. 46)**, e stabiliva:

- Art. 1:

“Le Commissioni tributarie di cui al R.D.L. 7/8/1936 n. 1639, convertito nella legge 7/6/1937 n. 1016 e successive modificazioni, sono **riordinate in: Commissioni tributarie di primo grado; Commissioni tributarie di secondo grado; Commissione tributaria centrale.**

Appartengono alla competenza delle Commissioni tributarie le controversie **in materia di:**

- a) imposta sul reddito delle persone fisiche;
- b) imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- c) imposta locale sui redditi;
- d) imposta sul valore aggiunto, salvo il disposto dell’art. 70 del D.P.R. 26/10/1972 n. 633, nonché il disposto della nota al n. 1 della parte terza della tabella A al decreto stesso, nei casi in cui l’imposta sia riscossa unitamente all’imposta sugli spettacoli;
- e) imposta comunale sull’incremento di valore degli immobili;
- f) imposta di registro;
- g) imposta sulle successioni e donazioni;
- h) imposte ipotecarie;
- i) imposta sulle assicurazioni;
- i-bis)** tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (lettera aggiunta con effetto 01/01/1996, dall’art. 3, comma 36, della Legge n. 549 del 28/12/1995).

Appartengono, altresì, alla competenza delle suddette Commissioni le controversie promosse da 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”.

Inoltre, la suddetta competenza per materia, nel corso di vari anni, è stata estesa nel modo seguente.

- Per la competenza delle Commissioni tributarie, relativamente alle controversie per la sovrimposta comunale sul reddito dei fabbricati, cfr. art. 23, dodicesimo comma, D.L. 28/02/1983, n. 55 .
- Per l'imposta comunale per l' esercizio di imprese e di arti e professioni, cfr. art. 4, comma 8, D.L. 2/3/1989, n. 66.
- Per il ricorso contro il ruolo, l' avviso di mora e per la sospensione della riscossione coattiva di imposte indirette e IVA, cfr. art. 11, comma 5, D.L. 13-5-1991, n. 151.
- Per la sospensione della riscossione in caso di definizione delle pendenze tributarie, cfr. art. 34, comma 7, e art. 36, comma 4, legge 30-12-1991, n. 413.
- Per l'imposta sulle concessioni e locazioni dei beni pubblici, cfr. art. 5, comma 4, D.Lgs. 28/02/1992, n. 263.
- Per l'imposta straordinaria immobiliare sul valore dei fabbricati e per l' imposta straordinaria sui depositi bancari e postali, cfr. art. 7, comma 7, D.L. 11/7/1992, n. 333.
- Per l'imposta straordinaria su beni di lusso, cfr. art. 8, comma 8, D.L. 19/9/1992, n. 384.
- Per l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, cfr. art. 3, comma 4, D.L. 30/9/1992, n. 394.
- Per l'imposta comunale sugli immobili, cfr. art. 4, comma 1, lettera a), n. 13, legge 23/10/1992, n. 421 e art. 15, D.Lgs. 30/12/1992, n. 504.
- Per l'imposta sui contributi versati ai fondi pensione, cfr. testo originario art. 13, comma 5, D.Lgs. 21/4/1993, n. 124.
- Per l'imposta straordinaria su autovetture, autoveicoli e motocicli di lusso, cfr. art. 6, comma 5, D.L. 30/12/1993, n. 557, pubblicato nella GU n. 305 del 30/12/1993.
- Per l'imposta sostitutiva sui fondi comuni di investimento immobiliare chiusi, cfr.

art. 15, comma 4, legge 25/1/1994, n. 86.

- Per il tributo straordinario istituito per l' anno 1994, cfr. art. 11, comma 6, D.L. 19/12/1994, n. 691.

- Per le somme dovute sui maggiori valori dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione e scissione, cfr. art. 21, comma 3, D.L. 23/2/1995, n. 41.

- Per l'imposta sostitutiva su riserve e fondi in sospensione d' imposta, cfr. art. 22, comma 11, D.L. 23/2/1995, n. 41, . Per l'imposta sostitutiva dovuta dagli enti creditizi conferiti, cfr, art. 26, comma 2, D.L. 23/2/1995, n. 41.

- Per l'imposta sostitutiva relativa alla regolarizzazione di scritture contabili, cfr. art. 4, comma 5, D.L. 30-12-1995, n. 565; art. 4, comma 5, D.L. 28-2-1996, n. 93; art. 4, comma 5, D.L. 29-4-1996, n. 230; art. 4, comma 5, D.L. 29-6-1996, n. 342, non convertiti in legge; art. 4, comma 5, D.L. 30-8-1996, n. 449 , abrogato; art. 4, comma 5, D.L. 23-10-1996, n. 547 , non convertito in legge e art. 2, comma 144, legge 23-12-1996, n. 662.

- Per l'imposta sostitutiva relativa alle società non operative, cfr, art. 3, comma 44, legge 23-12-1996, n. 662, .

- Per il contributo straordinario per l' Europa, istituito per l' anno 1996, cfr. art. 3, comma 203, legge 23-12-1996, n. 662.

Inoltre, data l'ampia formulazione della norma, **sono di competenza delle Commissioni tributarie** i seguenti tributi già di pertinenza del giudice ordinario, ai sensi dell'art. 9 c.p.c.:

- l'imposta di bollo (D.P.R. n. 642/1972);
- la tassa sulle concessioni governative (D.P.R. n. 641/1972);
- l'imposta sugli spettacoli, oggi definita imposta sugli intrattenimenti (D.P.R. n. 640/1972);
- le tasse di lotteria e sulle manifestazioni a premio (L. n. 973/1939 e R.D. n. 1077/1940);
- le tasse automobilistiche (D.P.R. n. 39/1953; Legge n. 27/1978 e n. 504/1992);
- le imposte di fabbricazione e di consumo, oggi "accise" (D.Lgs. n. 504/1995);

- i diritti doganali (D.P.R. n. 43/1973 e Reg. CEE n. 2913/1992);
- le tasse sulle concessioni comunali (Legge n. 3/1979);
- l'imposta erariale di trascrizione e la relativa addizionale provinciale (Legge n. 952/1977);
- le tasse sui contratti di borsa (R.D. n. 3278/1923);
- i contributi consortili (R.D. n. 215/1933);
- i canoni di abbonamento RAI-TV (Legge n. 880/1938).

8) Le attuali Commissioni provinciali e regionali. Corte Suprema di Cassazione.

In attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della Legge n. 413 del 30 dicembre 1991, con i **Decreti legislativi n. 545 e n. 546 del 31 dicembre 1992** (entrati in vigore il **01 aprile 1996**) il legislatore è nuovamente intervenuto in materia di ordinamento **degli organi speciali di giurisdizione tributaria** ed organizzazione degli uffici di collaborazione, stabilendo:

- Art. 1, comma 1, (D.Lgs. n. 545/92):

“Gli organi di giurisdizione in materia tributaria previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 636, sono **riordinati in Commissioni tributarie provinciali**, aventi sede nel capoluogo di ogni provincia, **ed in Commissioni tributarie regionali**, aventi sede nel capoluogo di ogni regione”.

- Art. 62 D.Lgs. n. 546/92:

“Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale può essere proposto **ricorso per Cassazione** per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, comma 1, del codice di procedura civile.

Al ricorso per Cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto”.

Per quanto riguarda **l'ulteriore allargamento dell'oggetto della giurisdizione tributaria**, occorre tenere presente che **l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/92** ha subito nel corso degli anni le seguenti modifiche:

1) Art. 12 della Legge 28 dicembre 2001 n. 448:

“Appartengono alla giurisdizione tributaria **tutte le controversie aventi 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. 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, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

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.

Il giudice tributario risolve **in via incidentale** ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio”;

2) Art. 3 bis Decreto legge n. 203 del 30/09/2005, convertito in Legge, con modifiche, dall’art. 1 della Legge n. 248 del 02/12/2005 (in vigore dal 03 dicembre 2005):

“All’articolo 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 **sono** apportate le seguenti **modificazioni**:

- a) **al comma 1**, dopo le parole “tributi di ogni genere e specie”, sono inserite le seguenti: **“comunque denominati”**;
- b) **al comma 2**, è **aggiunto** il seguente periodo: “Appartengono alla giurisdizione anche le controversie relative alla debenza del **canone per l’occupazione di**

spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni”.

Sull'intervento della Corte Costituzionale in tema di **di COSAP** si rinvia alle pagine seguenti (lett. M, n.1).

Infine, a puro titolo informativo, si fa presente che il legislatore, **con l'art. 35 del D.L. n. 223 del 04 luglio 2006, convertito con modificazioni dalla Legge n. 248 del 04 agosto 2006**, tra gli atti impugnabili ed oggetto del ricorso, **all'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546/92, ha aggiunto le seguenti lettere:**

- **e bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, e successive modificazioni;**
- **e ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602 e successive modificazioni”.**

Tra le novità maggiori della riforma del processo tributario del 1991 – 1992 c'è, sicuramente, l'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie, cui furono affidate anche le controversie relative ai tributi locali, spostando così il confine tra giudice ordinario e giudice tributario.

E, a tal proposito, la tesi dell'illegittimità costituzionale dell'ulteriore nuova versione dell'art. 2 cit. è stata sostenuta da **E. De Mita**, che opportunamente ha scritto:

“ 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 “.

È opportuno ricordare che, in materia di finanza locale, prima della riforma tributaria, erano competenti speciali Commissioni comunali per i tributi locali (artt. 47 e 51 della L. n. 703 del 02/07/1952), che la Corte Costituzionale ritenne qualificare

semplici organi amministrativi e non giurisdizionali (sentenza n. 6 del 29 gennaio 1969); quindi, come tali, non rientranti nella deroga della VI disposizione transitoria (negli anni sessanta, infatti, furono numerosi gli interventi della Corte Costituzionale in materia di giurisdizioni speciali, come, per esempio, sulle Giunte provinciali amministrative (1967), sull'Intendente di finanza (1969) e sui Consigli di Prefettura (1966).

Oggi, quindi, alla luce degli ultimi succitati interventi della Corte Costituzionale, si potrebbero proporre questioni di legittimità costituzionale per aver spostato alle Commissioni tributarie materie di finanza locale tradizionalmente di competenza della Magistratura ordinaria (art. 285 del T.U. finanza locale n. 1175 del 14/09/1931 e successive modifiche), materie, peraltro, che riguardano, in linea di massima, tasse e non imposte.

Infine, nelle attuali Commissioni tributarie, per tutelare l'imparzialità e l'indipendenza, è stabilito che l'attività di assistenza e consulenza tributaria è **incompatibile** con la carica di giudice tributario, anche se svolta in modo non continuativo o in uno studio associato (**TAR Emilia Romagna, sentenza n. 1060 dell'08 giugno 2007**).

Inoltre, la giurisprudenza amministrativa ha preso ormai una precisa e costante posizione sul concetto di consulenza tributaria: la tenuta e custodia della contabilità costituiscono attività comunque incompatibili con l'incarico di giudice tributario, anche se egli non si occupa direttamente degli aspetti fiscali delle scritture contabili che registra (**Consiglio di Stato, decisione n. 3760 del 27 giugno 2007; TAR Lombardia – Sezione Terza – sentenza n. 2978 del 24 luglio 2008, in Il Sole 24 Ore di martedì 26 agosto 2008; si rinvia, inoltre, all'articolo de L'Espresso n. 30 del 31 luglio 2008, pagg. 52 e segg.**).

B) NATURA GIURIDICA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE.

La Corte Costituzionale più volte è intervenuta per definire **la natura giuridica delle Commissioni tributarie**, soprattutto per risolvere le eccezioni di incostituzionalità

sollevate, nel corso degli anni, da vari giudici di merito, secondo cui l'aver sottratto, in tutto o in parte, alla giurisdizione del giudice ordinario la cognizione delle controversie relative all'estimazione dei redditi e dei valori imponibili sarebbe in contrasto con gli artt. 3, 24 e, soprattutto, 113 della Costituzione.

La Corte Costituzionale, con la prima sentenza sull'argomento (**n. 12 del 16 gennaio 1957, cui seguirono altre, tra cui: n. 41 del 01/03/1957; n. 81 del 30/12/1958; n. 132 del 13/07/1963; n. 103 del 07/12/1964**), qualificò le Commissioni tributarie come organi giurisdizionali, anche se allora mancava l'indipendenza dei giudici, in quanto i rispettivi membri erano scelti dall'Amministrazione finanziaria.

Il 1969, però, è l'anno del declassamento.

Infatti, la Corte Costituzionale, **con le sentenze n. 06 del 29 gennaio 1969 e n. 10 del 30 gennaio 1969, qualificò le Commissioni tributarie quali organi amministrativi tant'è vero che non erano legittimate a sollevare questioni di costituzionalità.**

Infine, nel 1974, la Corte Costituzionale mutò ancora una volta la sua giurisprudenza con la sentenza n. 287 del 27 dicembre 1974.

Infatti, a tal proposito, **la Corte Costituzionale, con l'importante sentenza n. 287 del 19 dicembre 1974**, nel rigettare tutte le questioni sollevate, stabilì che:

“Rileva, invece, considerare come, in materia, una limitazione alla giurisdizione ordinaria sia stata introdotta nelle nostre leggi fin dai primordi dello Stato unitario, giacché, nello stesso momento in cui, nel 1865, si procedeva, con la legge del 20 marzo di quell'anno, n. 2248, all. E, art. 1, all'abolizione dei tribunali del contenzioso devolvendo (art. 2) alla giurisdizione ordinaria tutte le materie nelle quali si faccia questione di un diritto civile o politico, comunque vi possa essere interessata la pubblica amministrazione, si stabiliva, altresì (art. 6), che rimanevano però escluse dalla competenza delle autorità giudiziarie le questioni relative all'estimo catastale e al riparto di quote e tutte le altre sulle imposte sino a che non avesse avuto luogo la pubblicazione dei ruoli. La terminologia veniva poi meglio precisata nel **testo unico sulla ricchezza mobile 24 agosto 1877, n. 4021, in cui all'art. 53**, si stabiliva non

potersi deferire all'autorità giudiziaria nessuna decisione delle Commissioni concernente la semplice estimazione dei redditi. Il principio e la formula passati, con qualche non significativa variante nelle leggi successive, anche relative ad altre imposte, sono stati poi ripetuti in occasione della recentissima riforma, contenuta nel D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, in cui, all'art. 40, si stabilisce appunto che, contro la decisione della Commissione di secondo grado, si può ricorrere alla Corte di appello per violazione di legge e per questioni di fatto, escluse quelle relative a valutazione estimativa ed alla misura delle pene pecuniarie.

Questa lunga tradizione normativa, se costringe a riflettere sulla serietà delle ragioni che hanno dovuto ispirarla in un quadro di tutela di fondamentali interessi pubblici, non può certamente dispensare dal porre in raffronto quella stessa normativa con i principi della nostra Carta Costituzionale.

Al che sollecitano appunto le ordinanze di rimessione, le quali, però, concentrano le censure su un solo aspetto: quello cioè che le valutazioni estimative contenute negli atti di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, in conformità del disposto **dell'art. 113 della Costituzione**, devono avere in ogni caso un giudice, per la tutela dei diritti e degli interessi che vi sono connessi. Mentre accade che essi un giudice non hanno, o non lo hanno più, da quando almeno la Corte Costituzionale ha ritenuto, nelle note sentenze, che le Commissioni tributarie, al cui esclusivo controllo le questioni di semplice estimazione sono connesse, non sono organi giurisdizionali, ma bensì amministrativi, anche se attuano procedure contenziose”.

A tal proposito, **la Corte Costituzionale, con la succitata sentenza n. 287/1974, così prosegue:**

“In sostanza, dunque, il problema di costituzionalità è legato a quello **della natura giuridica delle Commissioni Tributarie**, e cioè ad una questione lungamente e costantemente controversa, che ha rilevato i termini della sua opinabilità anche recentemente nel **contrasto interpretativo in cui sono venute a trovarsi la Corte Costituzionale da una parte e la Corte di Cassazione dall'altra; quest'ultima rimasta ferma alla ritenuta giurisdizionalità di quelle Commissioni.**

E la questione resterebbe probabilmente a questo punto di **irrisolto contrasto** se, dopo le note sentenze di questa Corte, non fossero intervenuti **fatti nuovi, in sede legislativa**, che debbono ritenersi abbiano autoritativamente **risolto quel contrasto, decidendolo nel senso della giurisdizionalità**.

Si intende qui ovviamente fare riferimento al complesso delle nuove leggi sulla riforma tributaria ed in particolare alle disposizioni della legge di delega (Legge 9 ottobre 1971 n. 825) ed a quelle della legge delegata in materia di contenzioso tributario (D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636).

Si legge nell'art. 10, n. 14, della legge di delega che al Governo era commesso il compito di procedere "alla revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali delle Commissioni Tributarie, anche al fine di assicurarne l'autonomia e l'indipendenza, ed in modo da garantire l'imparziale applicazione della legge".

Il che è quanto dire che si intendeva assicurare alle Commissioni stesse la struttura, le funzioni e le finalità che sono connaturali ai veri e propri organi giurisdizionali".

In sostanza, secondo la Corte Costituzionale, le Commissioni tributarie, così revisionate e strutturate, devono considerarsi, a tutti gli effetti, **organi speciali di giurisdizione**.

Ed inoltre, la nuova legislazione, imponendo all'interprete di considerare giurisdizionale il procedimento che si svolge davanti alle nuove Commissioni, esclude al tempo stesso che, nell'interpretare la legislazione precedente al 1971, si possa attribuire alle vecchie Commissioni natura semplicemente amministrativa.

In definitiva, la Corte Costituzionale, con la succitata sentenza così conclude:

“Non si può disconoscere che, di fronte al ricordato **contrasto** giurisprudenziale in ordine a quel problema, il legislatore avesse il potere di rimuovere ogni incertezza: e per le cose dette è indubbio che la legge, indirettamente ma sicuramente, abbia imposto una soluzione nel senso della **giurisdizionalità** delle Commissioni tributarie.

Di ciò la Corte Costituzionale non può non prendere atto e concludere in conseguenza per la non fondatezza delle proposte questioni di costituzionalità.

Ed infatti, se le Commissioni tributarie anteriori erano organi di giurisdizione, e le questioni di semplice estimazione avevano in esse il proprio giudice, non possono ritenersi contrarie all'art. 113 della Costituzione le norme delle varie disposizioni di legge che ne sottraevano l'esame all'Autorità giudiziaria ordinaria. **E per gli stessi motivi, come appare ovvio, deve ritenersi infondata anche la questione di costituzionalità proposta in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione”.**

In sostanza, la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie è stata risolta dalla Corte Costituzionale solo a seguito del preciso intervento legislativo del 1971, altrimenti difficilmente la Corte, **peraltro in netto contrasto con la Corte di Cassazione**, avrebbe riconosciuto una tale qualificazione giuridica.

Inoltre, questa netta presa di posizione la Corte Costituzionale l'ha tenuta nelle successive sentenze (fra le altre, sentenze n. 50/1989; n. 21/1986; n. 63/1982 e n. 215/1976) e, ciò posto, non può ritenersi che l'attribuzione alle Commissioni tributarie della cognizione in via esclusiva delle controversie tributarie si ponga in contrasto con l'art. 113 della Costituzione.

Questo, infatti, nell'affidare la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi contro gli atti dell'Amministrazione pubblica agli organi di giurisdizione ordinaria ed amministrativa, **non** intende affatto escludere quegli organi speciali di giurisdizione, preesistenti all'entrata in vigore della Costituzione (**01/01/1948**), che, come le Commissioni tributarie, ai sensi della VI disposizione transitoria di essa, sono rimaste in vita, pur in presenza del divieto di istituzione di giudici speciali, di cui all'art. 102 della Costituzione, attraverso un procedimento di revisione ai fini dell'adeguamento ai principi costituzionali (**sentenza della Corte Costituzionale n. 215 del 15 luglio 1976 ed ordinanza n. 351 del 21 luglio 1995**).

In particolare, **la sentenza n. 215/1976** può essere annoverata tra quelle più significative pronunciate dalla Corte Costituzionale in materia tributaria, poiché, pur confermando l'orientamento manifestato con la precedente **sentenza n. 287/1974**,

detta parole precise e definitive sul contrastato problema della qualificazione giuridica delle Commissioni tributarie.

In ogni caso, c'è da rilevare che la Corte Costituzionale, con le succitate sentenze, fa sempre riferimento alla VI disposizione transitoria mentre sottace il fatto che questa norma **non** è mai richiamata nelle premesse della legge delega né nel decreto legislativo e questo **inequivocabile silenzio** della legge lascia, ancora oggi, qualche ombra **di dubbio** sulla precisa volontà del legislatore di consentire al Governo l'esercizio del pur limitato potere di revisione (in tal senso, correttamente, **E. De Mita**).

C) REVISIONE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE.

Uno degli argomenti particolari su cui più volte è intervenuta la Corte Costituzionale è stato quello dei limiti, giuridici e temporali, della **revisione degli organi speciali di giurisdizione, prevista dalla VI disposizione transitoria della Costituzione.**

In sostanza, la revisione non può concernere che i giudici speciali preesistenti e per la cui conservazione è appunto **prevista quella procedura di adeguamento ai principi della Costituzione** (sentenze n. 41/1957; n. 42/1961; n. 92/1962 e n. 17/1965).

Con l'importante sentenza n. 215 del 15 luglio 1976, infatti, la Corte Costituzionale osserva che: “Né la norma dell'art. 102 della Costituzione interferisce nella materia della conservazione, previa revisione, dei giudici speciali preesistenti, in quanto essa dispone soltanto che **non** possono essere **“istituiti”** (cioè **creati ex novo**) giudici speciali.

Senza dire poi che le disposizioni dell'art. 108, che assicura l'indipendenza dei giudici delle “giurisdizioni speciali” e quella dell'art. 111, secondo comma, che ammette il ricorso per Cassazione contro le sentenze pronunciate “dagli organi giurisdizionali ordinari o speciali”, non avrebbero ragion d'essere se giudici speciali, ai sensi della Costituzione, non dovessero esistere per nessuna ragione”.

In un'altra interessante sentenza (**n. 17/1965**), inoltre, la Corte Costituzionale chiarisce che:

“**La revisione** contemplata dalla VI disposizione transitoria fu voluta allo scopo di consentire al Parlamento di stabilire, attraverso un approfondito esame, se le singole giurisdizioni speciali siano meritevoli di essere conservate o debbano essere trasformate o soppresse, e di elaborare le indispensabili norme di adeguamento (senza le quali si produrrebbero inevitabilmente, nel sistema giurisdizionale, rallentamenti, disguidi ed altri inconvenienti). Ma, contrariamente all’assunto dell’Avvocatura dello Stato ed in conformità di quanto questa Corte ha pure avuto occasione di affermare più volte (**sentenze n. 92/1962; nn. 132 e 133 del 1963; n. 103/1964**), la previsione di essa non importa affatto che, prima della revisione, le giurisdizioni speciali possono continuare a vivere così come sono, anche quando la loro struttura o il loro modo di operare contrasti con i precetti dettati dalla Costituzione per la giurisdizione in generale (quali quelli destinati ad assicurare il diritto di difesa, l’indipendenza dei giudici, il ricorso per violazione di legge, ai sensi degli **artt. 24, 108 e 111 della Costituzione**) e perciò validi per qualsiasi organo di giurisdizione”.

In sostanza, secondo gli insegnamenti della Corte Costituzionale, il procedimento di revisione dei vecchi giudici speciali deve limitarsi **all’adeguamento** della normativa ai precetti costituzionali validi per qualsiasi organo di giurisdizione, **ed in ogni caso non si devono mai creare ex novo giudici speciali, come sarà meglio chiarito in seguito.**

D) TERMINE ORDINATORIO PER LA REVISIONE.

La precisa volontà di procedere gradualmente, in tempi diversi, alla succitata opera di revisione delle giurisdizioni speciali esistenti si ricava, indirettamente, dagli artt. 103 e 111 della Costituzione nei quali si fa espresso riferimento ad organi di giurisdizione speciale e quindi alla loro sussistenza.

Infatti, l’art. 103 cit., che mantiene il Consiglio di Stato, parla di “**altri** organi di giurisdizione amministrativa” che sono anch’essi mantenuti; l’art. 111 cit., che stabilisce il principio che, contro tutte le sentenze, anche quelle pronunciate da organi

di giurisdizione speciale, è sempre ammesso il ricorso per Cassazione per violazione di legge.

Quella precisa volontà di procedere gradualmente a revisione si ricava poi, direttamente, dalla VI disposizione transitoria più volte citata.

Dall'impianto normativo esposto risulta, per un verso, la sopravvivenza delle giurisdizioni speciali all'entrata in vigore della Costituzione, con i limiti in precedenza esposti e che saranno in seguito rimarcati; per altro verso, l'obbligo del Parlamento di provvedere in conformità dei principi costituzionali prima ricordati, **nel termine di cinque anni** dall'entrata in vigore della Costituzione.

A questo punto, sorge l'ulteriore questione circa la natura, se perentoria od ordinatoria, del termine in questione.

La Corte Costituzionale, **con la sentenza n. 41 dell'01 marzo 1957**, ha precisato che:

“ Ai fini della dimostrazione della **non perentorietà** del termine, deve osservarsi che al differimento dell'entrata in vigore del principio dell'unità della giurisdizione, rispetto alle giurisdizioni speciali, **non ha corrisposto, nella Costituzione, un'espressa comminatoria di cessazione del funzionamento delle giurisdizioni speciali**. In difetto di una tale norma sanzionatoria, per sostenere l'avvenuta soppressione delle giurisdizioni speciali esistenti, bisognerebbe dimostrare, per altra via, l'esistenza di una prescrizione del genere, implicita nel sistema.

E però questa dimostrazione non si riesce a dare in modo convincente.

Non vale, infine, a dimostrare la tesi contraria l'argomento che il Governo, per mantenere le Commissioni tributarie, pur dando ad esse un nuovo ordinamento, si sia premunito col presentare un disegno di legge costituzionale, subordinando appunto all'approvazione di questo disegno il mantenimento delle dette Commissioni.

Giacché è **una valutazione di carattere politico**, che esula dalla presente indagine ed è di competenza del Governo e del Parlamento giudicare se sia più opportuno rimettere le controversie tributarie alla giurisdizione ordinaria secondo le regole del processo comune; **oppure, in aderenza al principio dell'unità della giurisdizione, introdurre un regime differenziato, istituendo apposite sezioni specializzate; o**

piuttosto, conservare le Commissioni, in base al disposto di una legge costituzionale che deroghi al principio dell'art. 102, disciplinando ex novo la materia del contenzioso tributario. Quest'ultima scelta è stata fatta dal Governo con la presentazione alla Camera dei Deputati, **nella seduta del 13 dicembre 1955, del disegno di legge costituzionale n. 1942**, concernente la facoltà di istituire, con legge ordinaria, giudici in materia tributaria, e con la presentazione, alla Camera stessa, nella medesima seduta, **del disegno n. 1944**, riguardante la legge ordinaria sulla riforma del contenzioso tributario.

E' il Parlamento che dovrà dare il suo giudizio, sia sulla forma prescelta sia nel merito dei provvedimenti proposti, approvandoli o modificandoli; ma la presentazione di quei progetti non implica certamente, per le ragioni innanzi esposte, riconoscimento di una illegittimità costituzionale nel mantenimento delle funzioni delle Commissioni tributarie nel periodo intercorrente fra la scadenza del termine di cui alla VI disposizione transitoria e la loro revisione”.

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

Sulla **non perentorietà** del termine quinquennale la Corte Costituzionale è tornata con la **sentenza n. 92/1962**, dove peraltro **ha ribadito** che:

“Con questo non si vuol dire che le vecchie giurisdizioni speciali, appunto perché coperte dalla VI disposizione, sfuggano a qualunque giudizio di costituzionalità.

La Corte ritiene, invece, che anche presso **gli organi di giurisdizione speciale** debbano essere **garantiti** sia il diritto di difesa sia l'indipendenza e l'imparzialità del giudicante; **indipendenza ed imparzialità** che, prima ancora di essere scritte in disposizioni particolari della Costituzione, come **l'art. 108, riposano nel complesso delle norme relative alla Magistratura ed al diritto di difesa”**.

E) COMPONENTI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE.

Una particolare questione di costituzionalità riguarda la composizione delle Commissioni tributarie sia per quanto riguarda la vecchia normativa sia per quanto riguarda le modifiche apportate con il D.P.R. N. 636/72.

A tal proposito, la Corte Costituzionale ha rigettato le varie eccezioni **sia con la sentenza n. 103/1964 sia con la sentenza n. 196 del 18 novembre 1982.**

In particolare, con quest'ultima sentenza, è stato precisato che:

“La giurisprudenza di questa Corte, nelle numerose occasioni nelle quali ha avuto modo di occuparsi della indipendenza dei giudici speciali, ha affermato che **l'indipendenza stessa va cercata piuttosto nei modi con i quali si svolge la funzione** che non in quelli concernenti la nomina dei membri (**sentenza n. 1/1967**) e **che per aversi l'indipendenza dell'organo occorre che questo sia immune da vincoli i quali comportino una soggezione formale o sostanziale da altri, che vi sia inamovibilità e possibilità di sottrarsi alle risultanze emergenti dagli atti di ufficio della stessa Amministrazione (sentenze n. 121/1970 e n. 128/1974).**

Si è poi anche affermato, a proposito degli **estranei** alle magistrature che appartengono a sezioni specializzate, che essi ben possono essere voci di determinate esigenze locali, purché, una volta assunti alla carica e chiamati a riflettere sugli interessi generali del settore, risultino sottratti a situazioni di soggezione verso l'ente di provenienza, sì da consentire la obbiettiva applicazione della legge (**sentenza n. 108/1962**).

Infine, si è detto ancora (**sentenza n. 103/1964**) che non è incostituzionale la norma la quale affida la scelta dei componenti le Commissioni tributarie delle quali si trattava ad un organo amministrativo (nella specie l'Intendente di finanza) su designazione del Comune, dato che il primo aveva facoltà di scelta nell'ambito delle designazioni”.

In definitiva, alla luce delle suesposte considerazioni, i giudici tributari sono indipendenti ed imparziali:

- perché l'art. 10 D.P.R. n. 636 cit. stabilisce che i componenti le Commissioni in questione “hanno tutti identica funzione, indirizzata unicamente all'applicazione della legge...esclusa ogni considerazione di interessi territoriali, di categoria o di parte”;
- non può dirsi che una parte delle designazioni viene effettuata da enti pubblici (Comuni e Province) che sono interessati all'accrescimento del gettito delle imposte: un interesse del genere, infatti, è ampio e generico e certamente non si riconnette in alcun modo con le singole controversie che i collegi devono risolvere. Né va taciuto che soltanto una parte dei componenti viene designata dai predetti enti territoriali, che la designazione viene poi filtrata attraverso la scelta del capo della magistratura locale, che l'art. 10 D.P.R. cit. impone di prescindere, nel giudizio, da ogni considerazione di interessi territoriali o di categoria; che, infine, il componente avrebbe l'obbligo di astenersi (e potrebbe essere ricusato) ove venisse a trovarsi nelle condizioni di cui agli artt. 51 e 52 c.p.c.;
- da ultimo, **sempre in base alla succitata sentenza n. 196/1982**, la disposizione concernente i compensi previsti per i componenti le Commissioni tributarie non incide sul rapporto giuridico che le Commissioni stesse sono chiamate a decidere e, di conseguenza, è una disposizione la quale non trova e non può trovare applicazione alcuna da parte di dette Commissioni; essa attiene, invece, alla regolamentazione del rapporto che si costituisce fra i componenti le Commissioni tributarie e l'Amministrazione finanziaria competente a liquidare e pagare i corrispettivi in parola e le controversie che possono sorgere al riguardo vanno sottoposte ad altri giudici del nostro ordinamento.

La Corte Costituzionale, infatti, ha ritenuto che la nomina e la dichiarazione di decadenza dei componenti delle Commissioni tributarie da parte del Ministro delle Finanze, per un verso, non contrastano con le attribuzioni del Ministro di Giustizia, di cui all'art. 110 della Cost., che concernono esclusivamente la giurisdizione ordinaria

e, per altro verso, non violano l'art. 108 della Cost., quanto alla indipendenza dei giudici speciali, che va cercata nei modi con i quali si svolge la funzione piuttosto che non in quelli concernenti la nomina dei membri (sentenze n. 121/1970, 128/1974, 196/1982, ordinanza n. 262 del 01 giugno 1993).

Quanto sopra, però, non può escludere che il prossimo legislatore, nella formulazione della riforma organica del processo tributario, possa escludere totalmente il Ministero dell'Economia e delle Finanze dall'organizzazione e dalla gestione del contenzioso tributario, in quanto parte interessata, affidando i nuovi compiti **ad un organismo terzo**, come per esempio la Presidenza del Consiglio dei Ministri o il Ministero della Giustizia (sovviene la pagina introduttiva stilata **nel 1969 da Enrico Allorio**, per il celebre suo trattato che giungeva alla quarta edizione, ove a proposito del **“problema della riforma del processo tributario”** e della attesa che anche in quei mesi si nutriva di una **radicale soluzione**, esprimeva qualche **scetticismo “circa la probabilità che un nuovo Alessandro entri in Gordio e recida il nodo”**).

Infatti, il giudice tributario oltre che “essere” deve anche **“apparire”** neutrale ed equidistante dal cittadino contribuente e dal fisco, in modo da garantire al massimo serenità ed indipendenza di giudizio (come in Germania).

F) COSTITUZIONALITA' DEL NUOVO CONTENZIOSO TRIBUTARIO.

La Commissione tributaria provinciale di Lecce, con ordinanza emessa il 24 febbraio 1997, **accogliendo le mie eccezioni**, sollevò la questione di costituzionalità dei Decreti legislativi nn. 545/92 e 546/92 citati in riferimento all'art. 102, comma 2, e alla VI disposizione transitoria.

Secondo il collegio rimettente, benché le disposizioni impugnate avessero il dichiarato scopo di **“riordinare”** la disciplina del contenzioso tributario e delle Commissioni, inequivocabili indici **della radicalità delle innovazioni** apportate in tema di ordinamento del contenzioso tributario e della disciplina processuale, rendevano evidente che erano stati istituiti **“nuovi giudici speciali”**.

Inoltre, **sempre secondo i giudici leccesi**, il potere di revisione era già stato esercitato con il D.P.R. n. 636/72 e, quindi, **non** era più suscettibile di ulteriore esercizio, **non essendo consentita la revisione di una normativa già revisionata**.

La Corte Costituzionale, invece, **con l'ordinanza n. 144 del 23 aprile 1998**, ha stabilito che le attuali Commissioni tributarie **non** possono essere considerate, agli effetti del combinato disposto dell'art. 102 e VI disposizione transitoria della Costituzione, **nuovi giudici speciali**.

In particolare, la Corte ha precisato:

“La Costituzione ha voluto che le (altre) giurisdizioni speciali preesistenti fossero sottoposte a **revisione**, che “comportando una scelta delicata tra soppressione pura e semplice e trasformazione, è stata affidata esclusivamente al Parlamento” (sentenze n. 92/1962; n. 41/1957; n. 42/1961 e n. 17/1965), non limitato al semplice mantenimento delle suddette giurisdizioni speciali preesistenti.

L'obbligo di procedere alla revisione delle anzidette giurisdizioni speciali preesistenti ha consentito l'intervento del legislatore con leggi posteriori a Costituzione attraverso **mutamenti gradual**i (vedi per tutte le disposizioni integrative e correttive emanate in base all'art. 17, secondo comma, della Legge 09 ottobre 1971, n. 825, i cui termini sono stati ripetutamente prorogati) e con **parziali adeguamenti**, anche per colmare **“le molte deficienze del contenzioso tributario”** (sentenza n. 154/1984 e n. 212/1986).

Che allo stesso modo l'intervenuta revisione non vincola il legislatore ordinario a mantenere immutati nell'ordinamento e nel funzionamento le Commissioni tributarie come già revisionate.

Per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, **non** si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, **né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario**; che questi 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 sul 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”.

In definitiva, la finezza della decisione in esame sta nell’aver inteso come materia **esclusiva** attribuita alle Commissioni tributarie **soltanto le controversie tributarie nella loro unitarietà**, come sarà meglio chiarito in seguito.

E’ ovvio, invece, che **non** possono configurarsi come istituzioni di nuovi giudici, come tali vietati dalla Costituzione, le semplici modifiche relative all’organizzazione, al funzionamento ed alle regole processuali.

Di conseguenza, quanto all’intervento del giudice amministrativo nella materia tributaria, al di là della tradizionale “divisio” tra interessi legittimi e diritti soggettivi (ormai tendenzialmente destinata a confluire nel diverso criterio di riparto della giurisdizione per “**blocchi di materie**”) e fermo il suo potere primario di annullamento degli atti amministrativi generali (che, invece, il giudice tributario può solo disapplicare), occorre fare riferimento alla natura dell’atto e/o al tipo di vizio denunciato quando coinvolge profili estranei e/o differenziati rispetto a quelli implicati dalla prestazione tributaria (**M. Scuffi**).

G) INVITI DELLA CORTE COSTITUZIONALE AL LEGISLATORE. PUBBLICITA’ DELLE UDIENZE.

La Corte Costituzionale, pur rigettando le varie eccezioni di incostituzionalità, come sopra esposto, più volte, però, **ha segnalato le varie deficienze del contenzioso tributario, invitando il legislatore a porvi rimedio.**

Infatti, **con la sentenza n. 154 del 1984**, la Corte ha precisato:

“Con tutto questo, rimangono le molte deficienze del contenzioso tributario, ampiamente segnalate in dottrina e dagli operatori del settore, per le quali il Parlamento è ora chiamato a porre rimedio. **Ma l’urgenza di un riordino legislativo**

dell'intera materia non toglie che la questione in esame non abbia fondamento, così come è stata prospettata ai fini del giudizio spettante alla Corte”.

Le segnalazioni della Corte furono indirizzate, soprattutto, sulla necessità **di rendere pubbliche le udienze**, udienze che non avevano finalità soltanto istruttorie ma erano destinate alla decisione della causa, così come quelle di altri tipi di processo nei quali il principio di pubblicità ha sempre trovato applicazione.

A tal proposito, la Corte Costituzionale, **con la sentenza n. 212/1986**, così ammoniva:

“Ma ormai, risultando definitivamente consolidati l'opinione dottrinale e l'orientamento della giurisprudenza sulla **natura giurisdizionale** delle predette Commissioni, **non** potrebbe ritenersi consentita un'ulteriore protezione della disciplina attuale; **per contro è assolutamente indispensabile, al fine di evitare gravi conseguenze, che il legislatore prontamente intervenga onde adeguare il processo tributario all'art. 101 Cost., correttamente interpretato**”.

Perdurando l'inerzia del legislatore, la Corte, dopo un ultimo avvertimento **con l'ordinanza n. 378/1998**, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 39, comma 1, D.P.R. n. 636/72 nella parte in cui escludeva l'applicabilità dell'art. 128 c.p.c. (pubblicità delle udienze) ai giudici tributari (**sentenza n. 50 del 16 febbraio 1989**).

PARTE SECONDA

H) MATERIE DI COMPETENZA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE.

L'oggetto della giurisdizione tributaria ha subito, nel corso dei vari anni, modifiche ed allargamenti, come abbiamo evidenziato nelle pagine precedenti.

A tal proposito, la Corte Costituzionale, **con l'ordinanza n. 152 del 23 maggio 1997**, ha precisato che:

“Questa Corte ha **ripetutamente affermato** che un determinato modulo procedimentale non può essere assunto a modello costituzionale del giusto processo, per cui **non** appare lesiva della garanzia del diritto di difesa l'adozione di un rito piuttosto che di un altro, venendo in discussione non già l'an sebbene il **quomodo** dell'accesso alla tutela giurisdizionale (vedi, da ultimo, sentenza n. 500 del 1995).

La mancata ricomprensione di talune materie nell'ambito della giurisdizione delle Commissioni tributarie costituisce manifestazione dell'ampio grado di discrezionalità di cui gode il legislatore nel conformare i singoli istituti processuali (vedi ordinanza n. 5 del 1996 e sentenza n. 295 del 1995) e nel ripartire la giurisdizione fra i vari organi previsti dalla legge, **in base ad una non vincolata valutazione di ordine politico e sociale”**.

Negli ultimi anni, però, si è assistito ad **un irrazionale e confuso allargamento delle materie di competenza delle Commissioni tributarie**, per cui, giustamente, nonostante i principi sopraesposti, la Corte è recentemente intervenuta per chiarire, una volta per tutte, che le Commissioni tributarie sono competenti soltanto di **“tributi”**.

I) CONCETTO DI “LEGGE TRIBUTARIA”.

Prima di chiarire cosa debba intendersi per **“tributi”**, è interessante conoscere il pensiero costituzionale sul concetto di **“legge tributaria”**, soprattutto ai fini referendari.

Con la sentenza n. 26/1982, la Corte ha chiarito che gli elementi basilari indispensabili alla qualificazione di una legge tributaria sono:

- l'elemento dell'ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico;
- la loro destinazione allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente impositore.

Con l'altra sentenza n. 63/1990, la Corte ha precisato:

“Al riguardo va anzitutto precisato che il disposto dell'art. 75, secondo comma, Cost. relativo alle leggi tributarie concerne **non solo le imposte ma anche le tasse**, concorrendo queste ultime, in quanto impositive di un sacrificio economico individuale e sia pure con differenti presupposti e natura giuridica, ad integrare la finanza pubblica. Sicché, stante la medesima ratio, per l'esclusione della consultazione referendaria non sarebbe possibile porre alcuna distinzione tra le due categorie di tributi”.

Con la sentenza n. 2/1995, inoltre, la Corte ha ribadito:

“Nel definire le **“leggi tributarie”** nei sensi del ricordato art. 75 ed ai fini del giudizio di ammissibilità del referendum, la Corte ha costantemente affermato che tale nozione è caratterizzata dalla ricorrenza di **due elementi** essenziali:

- **da un lato**, l'imposizione di un sacrificio economico individuale realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio;
- **dall'altro**, la destinazione del gettito scaturente da tale ablazione al fine di integrare la finanza pubblica, e cioè allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario necessario a coprire spese pubbliche (**vedi sentenze nn. 26/1982; n. 63/1990**)”.

In sostanza, secondo la Corte, le caratteristiche essenziali **del tributo** sono, come chiariremo meglio in seguito, la doverosità della prestazione ed il collegamento di questa ad una pubblica spesa, quale è quella, per esempio, per il servizio giudiziario (**sentenza n. 73/2005**) oppure per il prelievo erariale unico (**sentenza n. 334/2006**).

Inoltre, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 04 del 16 gennaio 1957 stabilì il seguente principio:

“L’art. 23 della Costituzione prescrive che l’imposizione di una prestazione patrimoniale abbia “base” in una legge, ma non esige che la legge, che conferisce il potere di imporre una prestazione, debba necessariamente contenere l’indicazione del limite massimo della prestazione imponibile.

Il principio posto nell’art. 23 della Costituzione esige non soltanto che il potere di imporre una prestazione abbia base in una legge, ma anche che la legge, che attribuisce tale potere, indichi i criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell’ente impositore nell’esercizio del potere attribuitogli”.

L) INVITO DELLA CORTE COSTITUZIONALE AI GIUDICI TRIBUTARI.

Per evitare che i giudici tributari rimettano genericamente alla Corte le varie questioni relative al processo tributario, più volte la Corte Costituzionale ha ribadito il seguente principio “In definitiva, i rimettenti **non** hanno compiuto **il doveroso tentativo** di verificare la possibilità di seguire una interpretazione diversa da quella da essi accolta e, pertanto, **sono venuti meno all’onere che incombe su ogni giudice di esplorare eventuali interpretazioni conformi a Costituzione prima di sollevare questioni di legittimità costituzionale davanti a questa Corte**” (ordinanza n. 34/2006).

Principio, peraltro, più volte ribadito con **le ordinanze n. 35/2006, n. 94/2006, n. 395/2007 e n. 57 del 13/03/2008.**

Infatti, non bisogna mai dimenticare il chiaro principio costituzionale:

“In proposito, occorre anzitutto ribadire che “le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazioni incostituzionali, **ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali**” (sent. n. 356 del 1996); e che **il giudice rimettente, a fronte di più interpretazioni**

della cui legittimità si dubita, è tenuto a seguire quella conforme ai parametri costituzionali altrimenti vulnerati” (sentenza n. 354 del 21 novembre 1997).

Infine, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 418 del 27/12/1996, ha precisato che:

“Le questioni sono prive di fondamento, in quanto le norme delegate denunciate possono essere interpretate in senso conforme ai principi e ai criteri direttivi fissati nella legge delega, anche perché l’interprete è tenuto a scegliere, tra le varie interpretazioni in astratto possibili, quella che non si pone in contrasto con la Costituzione (vedi, da ultimo, sentenze n. 296 del 1995 e n. 360 del 1995)”.

M) CONCETTO DI “TRIBUTI”.

Negli ultimi anni abbiamo assistito ad uno **smodato allargamento delle competenze del giudice tributario** e ciò, di conseguenza, ha creato il problema **della costituzionalità di tale procedura** che potrebbe contrastare con il divieto dell’istituzione “ex novo” di giudici speciali, come chiarito nei paragrafi precedenti.

Per evitare ciò e, soprattutto, per stabilire, **in modo chiaro e definitivo, i limiti di competenza dei giudici tributari**, molto opportunamente è intervenuta di recente la Corte Costituzionale con due importanti sentenze:

- **n. 64 del 14 marzo 2008** (in tema di COSAP);
- **n. 130 del 14 maggio 2008** (in tema di lavoro nero).

Questo intervento, inoltre, ha definitivamente risolto un contrasto interpretativo con la Corte di Cassazione, come sarà evidenziato nel prossimo paragrafo, contrasto che, in altre occasioni (vedi lett. B), proprio sul processo tributario si era formato negli anni scorsi.

1) **Con la prima sentenza (n. 64/2008)**, nello stabilire che il **COSAP** è di competenza del giudice ordinario e non delle Commissioni tributarie, **la Corte ha precisato che l’eventuale attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversia non avente natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali.**

Infatti, così la Corte ha sviluppato il concetto:

“Tale illegittima attribuzione 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, per esempio, allorché si riconducano indebitamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria). 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.**

E, a tal fine, non si può prescindere **dai criteri elaborati dalla giurisprudenza di questa Corte** per qualificare come tributarie le entrate erariali; criteri che, **indipendentemente dal nomen iuris** utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, consistono **nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questo alla pubblica spesa con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante** (ex multis: sentenze n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005).

Al riguardo, va sottolineato che, ove sia stata accertata **la natura non tributaria** della materia attribuita alla cognizione dei giudici tributari, **si deve affermare l’illegittimità costituzionale di detta attribuzione, né possono addursi in contrario argomenti che non trovano fondamento nell’art. 102, secondo comma, e nella VI disposizione transitoria della Costituzione”.**

Infatti, “il difetto della natura tributaria della controversia fa necessariamente venir meno il fondamento costituzionale della giurisdizione del giudice tributario, con la conseguenza che l’attribuzione a tale giudice della cognizione della suddetta controversia si risolve **inevitabilmente nella creazione, costituzionalmente vietata, di un “nuovo” giudice speciale”.**

Appunto per questo, la Corte, questa volta in aderenza alla giurisprudenza della Corte di Cassazione, ha ritenuto illegittima costituzionalmente la competenza dei giudici tributari in materia di **COSAP** sulla base delle seguenti considerazioni:

“In particolare, la Cassazione, dopo aver rilevato che il **COSAP** si applica in via alternativa al tributo denominato “tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche” (**TOSAP**), 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”.

In definitiva, la Corte non si discosta dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che “per il numero elevato, la sostanziale identità di contenuto e la **funzione nomofilattica** dell’organo decidente costituiscono **diritto vivente**, prospettano una ricostruzione plausibile dell’istituto, non in contrasto con i sopra ricordati criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per individuare le entrate tributarie”.

E’ questa una sentenza chiarificatrice sul tema, anche se può lasciare perplessi il riferimento al c.d. “**diritto vivente**” che, specie nel settore tributario, privo di principi e con una legislazione spesso volte confusionaria e contraddittoria, potrebbe per molti anni manifestarsi non in modo univoco (abbiamo visto dei contrasti persino tra la Corte Costituzionale e la Corte di Cassazione nella lett. B), **lasciando l’interprete in una situazione di dubbi e di precarietà**.

Spingendosi addirittura sul piano delle esemplificazioni, la Corte Costituzionale, **sempre con la citata sentenza n. 64/2008**, si premura ora di far rilevare come “**non** sarebbe sufficiente, al fine di negare lo “snaturamento” della materia attribuita alla giurisdizione tributaria, affermare che le controversie relative ad alcuni particolari canoni, pur non avendo natura tributaria, sono legittimamente attribuite alla cognizione delle Commissioni tributarie per la sola ragione che il fatto generatore delle suddette prestazioni patrimoniali è simile al presupposto che, in passato, avevano avuto alcuni tributi” e come “**neppure sarebbe sufficiente addurre mere ragioni di opportunità per giustificare, sul piano costituzionale, la cognizione, da parte dei giudici tributari, di controversie non tributarie riguardanti fattispecie in qualche misura simili a quelle propriamente tributarie**”.

Scrivo opportunamente **Glendi** (in Corriere Tributario n. 18/2008):

“Trattasi, come è chiaro, **di indicatori molto puntuali dei quali occorre comunque tener conto** per la definizione della giurisprudenza tributaria allo stato costituzionalmente compatibile, sulla base delle leggi vigenti e dell’interpretazione ultimamente fornite dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, prima, ovviamente, di rapportarvi adeguati parametri a livello di normativa primaria”.

Così secondo me, alla luce delle precise indicazioni della Corte Costituzionale, **non** può certo qualificarsi “tributo” il pagamento **del diritto annuale** per la licenza di esercizio nel settore dell’imposta di consumo sull’energia elettrica, di cui all’art. 63, comma 3, D.Lgs. n. 504 del 26 ottobre 1995.

2) **Con la seconda sentenza (n. 130/2008)** la Corte Costituzionale **ha dichiarato l’illegittimità costituzionale** dell’art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/92 nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria, **come le sanzioni in tema di lavoro nero**.

A tal proposito, così la Corte giustifica la suddetta illegittimità costituzionale:

“Con specifico riguardo alla giurisdizione tributaria, questa Corte ha poi precisato con riguardo a questioni di legittimità analoghe a quelle in esame, che essa **“deve ritenersi imprescindibilmente collegata”** alla **“natura tributaria del rapporto”** e **che la medesima non può essere ancorata “al solo dato formale e soggettivo, relativo all’ufficio competente ad irrogare la sanzione”** (ordinanza n. 34 del 2006)”.

Ciò anche dopo le modifiche apportate dall’art. 1, comma 54, della Legge n. 247/2007.

A tal proposito, la Corte richiama la precedente **sentenza n. 64/2008** in cui si è affermato che l’attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie **non** aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali (vedi il precedente n. 1).

In definitiva, così conclude sul tema la Corte:

“Non c’è dubbio che la lettura che dell’art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, dà **il diritto vivente** finisce per attribuire alla giurisdizione tributaria le controversie relative a sanzioni unicamente sulla base del mero **criterio soggettivo** costituito dalla natura finanziaria dell’organo competente ad irrogarle e, dunque, **a prescindere dalla natura tributaria** cui tali sanzioni ineriscono. **Essa, dunque, si pone in contrasto con l’art. 102, secondo comma, e con la VI disposizione transitoria della Costituzione, risolvendosi nella creazione di un nuovo giudice speciale”**.

In questo caso, contrariamente all’ipotesi di cui al n. 1, la Corte **critica e contesta il c.d. diritto vivente**, cui va di contrario avviso, e questo dimostra la **necessità di un’organica riforma della giustizia tributaria** per dare ai contribuenti ed agli uffici fiscali punti di riferimento **chiari e precisi**, per evitare inutili e defatiganti contenziosi presso un giudice che, a distanza di anni, può essere dichiarato non competente.

A tal proposito, scrive opportunamente **Glendi (in Corriere Tributario n. 18/2008)**

“Come si va insistentemente predicando ed è, ancora una volta, giustificato dal sopra riscontrato **altalenante girovagare dei suoi confini**, tra Sezioni Unite, legislatore ordinario e Corte Costituzionale, **sono ormai maturi i tempi perché la giurisdizione tributaria venga estratta dall’angusto ricettacolo delle giurisdizioni amministrative speciali e venga elevata a livello costituzionale in posizione paritariamente autonoma rispetto alla giurisdizione ordinaria e alla giurisdizione amministrativa”**.

In definitiva, con le due succitate sentenze della Corte Costituzionale inizia un **nuovo corso giurisprudenziale** tendente a **comprimere** l’estensione della giustizia tributaria, che il legislatore, negli anni scorsi, aveva ampliato anche al fine di una maggiore semplificazione per il cittadino-contribuente nell’adire il giudice tributario, senza dover a lungo interrogarsi se alcune prestazioni patrimoniali fossero imposte, tasse, contributi o canoni.

Inoltre, sull'argomento la disputa dottrina è ancora in corso e, oltretutto, su alcune tematiche non è d'accordo neppure la Corte di Cassazione, come sarà chiarito nel paragrafo seguente.

Pertanto, se non interverrà quanto prima un'organica e strutturale riforma della giustizia tributaria, alla luce dei principi costituzionali sopra esposti, appaiono ormai a rischio di illegittimità costituzionale le molteplici controversie afferenti ai canoni per lo scarico e la depurazione delle acque reflue; per lo smaltimento dei rifiuti urbani; sulla pubblicità ed altre ancora, soprattutto in tema di finanza locale in vista del futuro federalismo fiscale.

A questo punto, appare non più procrastinabile un deciso ed immediato **intervento del legislatore costituente** per confermare o meno quell'indirizzo legislativo evolutosi nel tempo e che ha recepito esigenze manifestatesi e maturate nella società, conferendo finalmente alle future e rinnovate Commissioni tributarie **una giurisdizione generale sull'intera materia tributaria intesa nel suo complesso**, e cioè comprensiva di tutte le varie forme di prelievo monetario dai cittadini operate per soddisfare le prestazioni di servizio pubblico che l'attuale coscienza sociale ha acquisito non più sopprimibile.

In definitiva, non resta che aspettare di vedere le conseguenze delle succitate sentenze costituzionali nei giudizi attualmente pendenti, augurandoci di assistere ad un tempestivo intervento legislativo che vada a **rimodulare** la portata dell'art. 2 D.Lgs. n. 546 cit. sulla scorta, questa volta, di valutazioni che **non travalichino** i limiti costituzionali posti a tutela del nostro ordinamento (in tal senso, M. Denaro, in FISCALITAX n. 7/8-2008, 1020-1027).

Intanto, **la Commissione Tributaria Regionale del Veneto, con la sentenza n. 24/27/08 del 09 giugno 2008** (in Guida Normativa – Il Sole 24 Ore – n. 30 del 02 agosto 2008) **si è adeguata alla sentenza n. 130/08** cit., stabilendo che i giudici tributari **non** hanno competenza per sanzioni irrogate a fronte di assunzioni di lavoratori non risultanti da scritture o da altra documentazione obbligatoria.

PARTE TERZA

N) CONCETTO DI “TRIBUTI” SECONDO LA CORTE DI CASSAZIONE.

Prima dell'intervento chiarificatore della Corte Costituzionale, imbarcarsi nella definizione di cosa è “**un tributo**” rappresentava un'impresa difficile e titanica, soprattutto con la varietà delle entrate patrimoniali che lo Stato ha via via nel corso degli anni istituito, sostanzialmente al fine di conseguire un gettito per coprire le proprie spese e quelle degli enti locali.

A ciò si aggiungeva, oltre al notevole ed incerto quadro dottrinario, anche il fatto che la Corte di Cassazione, con varie sentenze, che ora sinteticamente commenteremo, ha dato un concetto dilatato, sia dal punto di vista oggettivo che soggettivo, persino in netto contrasto con i giudici costituzionali.

Non è nuovo il contrasto tra la Corte Costituzionale e la Corte di Cassazione, alcune volte risolto definitivamente dal legislatore, come per esempio l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 (Visco-Bersani), che ha stabilito che, ai fini IVA, dell'imposta di registro, delle imposte dirette e dell'ICI, un'area si deve considerare fabbricabile se utilizzabile in quanto tale in base agli strumenti urbanistici generali adottati dal Comune, **a prescindere** dall'approvazione da parte delle Regioni o dall'adozione di strumenti attuativi.

La norma, peraltro, è stata pesantemente criticata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione e accusata di essere lo strumento attraverso cui **il Fisco, travestito da legislatore**, ha sancito un principio a sé favorevole per stroncare le controversie pendenti sul tema in violazione del principio della parità delle parti (**Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 25506/06**).

Ma, con **la sentenza n. 41/08**, la Corte Costituzionale assolve la norma dalle critiche mosse sia sul piano della compatibilità costituzionale che sul piano della sua natura interpretativa e, quindi, retroattiva.

Per tornare sul nostro argomento, si analizzano ora le varie sentenze della Corte di Cassazione sul concetto di **“tributo”**, alcune volte **diverso** da quello precisato dalla Corte Costituzionale con le sentenze in precedenza citate.

Infine, a puro titolo indicativo, si precisa che, in tema di regolamento preventivo di giurisdizione (art. 41 c.p.c.), non è applicabile la particolare procedura dell'art. 366 bis c.p.c. , per quanto riguarda il quesito di diritto.

Infatti, ultimamente, la Corte di Cassazione, Sezioni Unite, con l'importante sentenza n. 3171 del 18 dicembre 2007, ha chiarito che tra la natura e la struttura del regolamento preventivo e la previsione dell'art. 366 bis c.p.c. ricorre una sorta di rapporto di incompatibilità tale da indurre ad escludere la rilevanza dell'argomento desunto, come peraltro già precisato in precedenza con la sentenza n. 4071 del 2007.

1) Concetto generale. Qualificazione formale.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 25551 del 23/10/2007, ha precisato quanto segue:

“Per poter affermare la giurisdizione tributaria quando si controverte di un'entrata pubblica, occorre predicarne la natura di **“tributo”**, nozione questa che è **comprensiva di imposte e di tasse: le imposte** afferiscono a fatti che manifestano la capacità contributiva del soggetto e sono dirette ad approntare i mezzi finanziari per il perseguimento dei fini generali dello Stato o di altri enti impositori; **le tasse** sono invece legate al finanziamento, in particolare, di un'attività o di un servizio pubblico e riguardano specificamente il contribuente, potenziale o effettivo fruitore dello stesso.

Deve allora considerarsi, come appena rilevato, che:

- **le imposte** consistono in entrate pubbliche destinate indifferenziatamente ad alimentare la finanza pubblica per consentire il conseguimento delle finalità di interesse pubblico di cui è portatore l'ente impositore; sono espressione della solidarietà generale (art. 53, primo comma, Cost.: “Tutti sono tenuti a

concorrere alle spese pubbliche....”) e devono necessariamente essere relazionate alla condizione reddituale e/o patrimoniale degli obbligati (prosegue l’art. 53, primo comma, Cost.: “...in ragione della loro capacità contributiva” **senza** che rilevi la fruizione dei servizi pubblici in generale, di cui pure sono destinate ad approntare il finanziamento.

- **Le tasse**, invece, costituiscono entrate pubbliche differenziate in quanto destinate al finanziamento di una funzione o di un servizio pubblico specifico e che vedono, come soggetto inciso dall’imposizione, l’effettivo o potenziale fruitore del servizio medesimo. In tal caso, il carattere differenziato e la finalità specifica dell’imposizione si coniugano all’individuazione dei soggetti destinatari dell’imposizione che sono quelli fruitori del servizio pubblico, talché si ritiene che ciò soddisfi di per sé la prescritta condizione della capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.), ma senza che da ciò emerga un rapporto di commutatività e, meno ancora, di sinallagmaticità; per descrivere questo nesso tra entrata pubblica e servizio erogato si parla, in dottrina, **di paracommutatività**, che caratterizza appunto le tasse rispetto alle imposte, da una parte, e, dall’altra, rispetto ad altre entrate pubbliche parimenti mirate a finanziare un servizio mediante erogazioni dei fruitori del servizio stesso.

In questo ambito, le tasse costituiscono come sottolineato dalla dottrina fattispecie di confine tra le imposte e le entrate patrimoniali extratributarie”.

Alla luce dei generali principi di cui sopra, così prosegue la Corte di Cassazione con la succitata sentenza:

“Deve quindi **distinguersi tra tassa**, da una parte, **che condivide la natura tributaria delle imposte**, e, dall’altra, **canoni (o tariffe o diritti speciali) e prezzi pubblici**, che rientrano nella categoria delle entrate patrimoniali pubbliche **extratributarie**; distinzione questa che si racchiude in una qualificazione **formale** prima ancora che contenutistica. **E’ il legislatore che assegna ad una determinata prestazione del soggetto che fruisce il servizio la qualificazione di tassa**, e così la **assoggetta al regime dei “tributi”, ovvero di canone o prezzo pubblico**; e

costruisce alternativamente il nesso tra entrata pubblica ed erogazione del servizio vuoi in termini di para commutatività (**tassa**), vuoi di commutatività o di vera e propria sinallagmaticità (**entrate pubbliche extratributarie**); come risultava, ad esempio, dal raffronto tra canone demaniale e tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche la cui sottile linea di demarcazione, in presenza di due fattispecie aventi chiaramente un comune sostrato economico, correva lungo il tracciato della diversa costruzione normativa (**i.e.: qualificazione formale**).

Quindi una tassa è tale innanzitutto ove questa qualificazione sia espressamente assegnata dal legislatore ad un'entrata pubblica.

Ove **non** risulti siffatta qualificazione deve ritenersi che **il legislatore**, nell'esercizio della sua discrezionalità, abbia optato per **un diverso modulo di copertura finanziaria dei costi del servizio pubblico (quello a mezzo delle entrate extratributarie)**, a meno che non emergano elementi univoci e convergenti delle caratteristiche concrete del nesso tra la prestazione del servizio pubblico e l'obbligazione pecuniaria posta a carico del fruitore del servizio stesso (nesso che può in ipotesi presentarsi come di mera paracommutatività) sì da ricondurre un'entrata pubblica, in ragione appunto delle sue marcate caratteristiche sostanziali, nell'alveo di quelle di natura tributaria piuttosto che tra quelle di natura extratributaria, pur in mancanza di un'espressa qualificazione normativa.

Ciò non esclude però che talora quello che inizialmente era il corrispettivo di un servizio possa aver assunto nel tempo una connotazione **tipicamente tributaria, come il canone televisivo (Cass., Sez. Unite, sent. n. 20068 del 18 settembre 2006) ed i contributi spettanti ai consorzi di bonifica (Cass., Sez. Unite, sent. n. 14863 del 28 giugno 2006)**".

Alla luce dei principi sopraesposti, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la succitata sentenza ha stabilito che, **nel caso delle spese di notificazione degli atti giudiziari**, tale essendo nella fattispecie il **petitum** sostanziale che individua la giurisdizione, **manca questa qualificazione di tassa né sono ravvisabili univoci e**

convergenti indici di una sostanziale connotazione di natura tributaria, per cui ha dichiarato la giurisdizione **del giudice ordinario**.

La Corte di Cassazione, quindi, dà molta importanza **alla c.d. qualificazione formale** da parte del legislatore, salvo determinate condizioni, mentre la Corte Costituzionale esclude tassativamente questa preliminare condizione.

Infatti, la Corte Costituzionale, con la citata sentenza n. 64/2008 (lett. M), precisa:

“criteri che, **indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate**, consistono nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante (**ex multis: sentenze n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005**).

Così, trova recente conferma l'orientamento secondo il quale la controversia tra sostituto d'imposta e sostituito, avente ad oggetto la pretesa del primo di rivalersi delle somme versate a titolo di ritenuta d'acconto non detratta dagli importi erogati al secondo, non diversamente da quella promossa dal sostituito nei confronti del sostituito, per pretendere il pagamento anche di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta, rientra **nella giurisdizione delle Commissioni tributarie** e non del giudice ordinario, posto che, in entrambi i casi, l'indagine sulla legittimità della ritenuta **non** integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporta **una causa tributaria** avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia in litisconsorzio necessario anche dell'Amministrazione Finanziaria (in tal senso, **Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ordinanza n. 22272 del 24 ottobre 2007 e n. 22266 del 24 ottobre 2007, in GT n. 3/2008, pag. 267**).

2) Le sentenze in tema di COSAP.

In tema di COSAP la Corte di Cassazione si è pronunciata varie volte, giungendo a **conclusioni contrastanti**.

a) **In un primo tempo, la Corte ha dichiarato la giurisdizione del giudice ordinario (A.G.O.).**

In particolare, **con la sentenza n. 12167 del 12/06/2003 delle Sezioni Unite**, la Corte ha precisato:

“Dal complesso, per la verità, **non propriamente organico e lineare**, delle norme citate è dato evincere che **il c.o.s.a.p.** è stato concepito dal legislatore come un **quid** ontologicamente **diverso**, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo (**t.o.s.a.p.**) in luogo del quale può essere applicato, e che lo stesso, nel solco di un processo politico-istituzionale inteso ad una sempre più vasta defiscalizzazione delle entrate rimesse alla competenza degli enti locali (canoni di fognatura e di depurazione delle acque, remunerazione dei servizi di pubbliche affissioni e di ritiro dei rifiuti urbani, e così via), risulta disegnato come **corrispettivo** di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell’uso esclusivo o speciale di beni pubblici.

In particolare, **l’oggettiva differenza fra t.o.s.a.p. e c.o.s.a.p.** è segnata dalla diversità **del titolo** che ne legittima l’applicazione, da individuarsi, rispettivamente, **per la prima**, nel fatto materiale dell’occupazione del suolo, e **per il secondo** in un provvedimento amministrativo, effettivamente adottato o fittiziamente ritenuto sussistente, di concessione dell’uso esclusivo o speciale di detto suolo.

Sulla scorta dei rilievi che precedono, va senz’altro **esclusa la natura di tributo del c.o.s.a.p.** (cfr., in tal senso, Min. fin., circ. n. 256/E/I/166.089 del 3 novembre 1998), dovendosi ritenere l’attribuibilità allo stesso dei connotati propri **di un’entrata patrimoniale**.

Corollario di quanto sopra è che **non può essere ravvisata, dalla ricorrente dedotta, soggezione alla giurisdizione tributaria delle vertenze, del genere di quella di cui in narrativa, concernenti il c.o.s.a.p.”.**

Il concetto di cui sopra, peraltro, è stato più volte **ribadito** negli anni successivi con le seguenti **sentenze**:

- **n. 5462/04 del 05/02/2004 delle Sezioni Unite;**
- **n. 1239/05 del 02/12/2004 delle Sezioni Unite;**

- n. 14864/06 del 25/05/2006 delle Sezioni Unite.

b) In un secondo momento, però, la Corte di Cassazione, sempre a Sezioni Unite, ha **cambiato** indirizzo, **ritenendo il giudice tributario competente in tema di c.o.s.a.p..**

Infatti, le Sezioni Unite, con la sentenza n. 1611/07 del 14/12/2006 così giustificano il cambio di indirizzo:

“L’art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, che definisce i limiti della giurisdizione tributaria è stato, prima, sostituito integralmente dall’art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, e, poi, modificato dall’art. 3 bis, comma 1, del d.l. 30 settembre 2005 n. 203, conv. con modificazioni in legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Il testo originario elencava tutte le imposte e i tributi le cui controversie rientravano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie. Tale elenco, peraltro, non era esaustivo perché rientravano nella giurisdizione tributaria anche tutte le controversie concernenti **“ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza delle Commissioni tributarie”** (art. 2, comma 1, lett. i), del testo originario).

L’art. 2 è stato **sostituito** dall’art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448.

Il nuovo testo, in vigore dal 1° gennaio 2002, ha abbandonato il metodo della elencazione dei singoli tributi per individuare le controversie rientranti nella giurisdizione tributaria.

Ha stabilito, in linea di principio, che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte **le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati,** compresi quelli regionali, provinciali e comunali.

Sulla base di questo assetto normativo, questa Corte ha avuto modo di chiarire che “il canone per l’occupazione di spazi di aree pubbliche, istituito dall’art. 63 del D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, come modificato dall’art. 31 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, è stato concepito dal legislatore come un quid ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo (tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche, di cui al capo II del D.Lgs. 15 novembre 1993 n. 507 ed all’art. 5 della legge 16 maggio 1970 n. 281) in luogo del quale può essere applicato, e risulta

configurato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici. Ne consegue che le controversie attinenti alla debenza del canone in questione esulano dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie.

Recentemente, però, l'art. 2 è stato **ancora modificato** in forza dell'art. 3 bis del d.l. 203/2005, conv. con modif. in legge 248/2005, **in vigore dal 3 dicembre 2005**, che ha **aggiunto** al comma 2 la seguente proposizione:

“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”.

Dopo questo intervento legislativo, ha perso rilievo, ai fini della determinazione della giurisdizione, la distinzione tra TOSAP e COSAP.

In ogni caso la competenza giurisdizionale appartiene al giudice tributario che, nella specie, è stato investito fin dall'origine”.

Anche in questo caso la Corte di Cassazione si è limitata a prendere atto delle **formali modifiche legislative**, senza sollevare neppure la questione di costituzionalità, che invece la Corte Costituzionale ha censurato con la citata sentenza n. 64/2008 (**lett. M. n. 1**).

L'ampliamento della giurisdizione tributaria implica un deciso intervento legislativo, sia sul fronte della corretta identificazione dell'oggetto del processo tributario sia una sua urgente revisione.

L'attuale struttura era disegnata in previsione di un più limitato numero di tributi e della presenza predominante dell'Amministrazione tributaria centrale.

La mancata attuazione di una seria ed organica riforma del processo, già prevista dalla Legge n.80/2003, ma non realizzata, **rende urgente una sua revisione nel rispetto dei principi del “giusto processo”** (art. 111, comma 2, della Costituzione), anche per dare maggiori certezze ai contribuenti e per evitare gli assurdi di cui sopra.

Infatti, quando il legislatore, in materia processuale, non solo non qualifica bene l'oggetto della giurisdizione ma, ancor peggio, interviene con le cause in corso, il contribuente perde la bussola, rischia di perdere tempo e di pagare somme non dovute ed infine deve fare i conti con il principio della **“perpetuatio iurisdictionis”**, sancito dall'art. 5 c.p.c..

Tale principio, però, ispirato a ragioni di economia processuale, opera **soltanto** nel caso di sopravvenuta carenza di giurisdizione e **non** quando, come nel caso COSAP, il giudice adito, originariamente privo di giurisdizione, acquisisca la competenza in pendenza della lite (v. Cassaz. n. 1611/07 cit.; n. 29315/2006; 18126/2005; 15916/2005; 4820/2005; 17635/2003).

3) Le sentenze in tema di lavoro nero.

La Corte di Cassazione, nel dover risolvere i conflitti di giurisdizione (art. 41 c.p.c.), si è più volte pronunciata sulla competenza del giudice tributario in tema di sanzioni riguardanti il lavoro.

a) Un primo gruppo di sentenze riguarda la competenza **del giudice tributari** in tema di **sanzione pecuniaria per aver utilizzato prestazioni d'opera di un pubblico dipendente non autorizzato e per non aver comunicato all'Amministrazione di appartenenza il compenso corrisposto** (artt. 58 D.Lgs. n. 29 del 1993 e 53 D.Lgs. n. 165 del 2001).

A tal proposito, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, **con la sentenza n. 3182/07 del 12 ottobre 2006**, ha precisato

“Ritenuto che, essendo stata applicata la sanzione dall'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Bologna, le controversie, pur non trattandosi di violazione di norme tributarie, è devoluta, secondo il principio affermato dalle Sezioni Unite nell'ordinanza n. 2888 del 10 febbraio 2006, alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 12, comma secondo, della legge 28 dicembre 2001 n. 448”.

Lo stesso principio la Corte lo applica in tema **di prestazioni di lavoro autonomo di due medici dipendenti dell'INAIL senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione di appartenenza.**

Infatti, **con la sentenza n. 13902/07 del 05 giugno 2007**, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, **ha assegnato la competenza ai giudici tributari**, sulla base dei seguenti concetti:

“Ma nemmeno la devoluzione delle controversie sulle sanzioni può giustificare aprioristiche riserve, non soltanto perché si tratta di atti che **vengono emanati dagli uffici finanziari**, ma a maggior ragione perché il Legislatore ne ha demandato ad essi l'adozione sul presupposto dell'esistenza di **una connessione così stretta con la materia fiscale**, di un intreccio così fitto che costituisce ulteriore e più forte **motivo a favore dell'intervento giurisdizionale delle Commissioni tributarie.**

E poiché nel caso di specie **tale intimo collegamento** sussiste realmente, in quanto l'utilizzazione di dipendenti pubblici senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione di appartenenza costituisce **un fenomeno molto spesso associato al lavoro nero ed all'evasione fiscale e contributiva**, non resta che concludere per la manifesta infondatezza della questione di costituzionalità della devoluzione delle controversie sulle sanzioni **alle Commissioni tributarie** che, non sembra inutile sottolinearlo, si pronunciano all'esito di un processo funzionale a tale tipo di vertenze che, di solito, prendono le mosse dagli accertamenti di qualificati organi ispettivi, per cui si presentano piuttosto chiare nell'an e possono essere rapidamente decise senza necessità di articolate istruttorie o complessi dibattimenti”.

E per prevenire contrasti con la Corte Costituzionale, con la succitata sentenza, la Corte di Cassazione ha precisato:

“Non varrebbe in contrario obiettare che, **con le ordinanze nn. 34 e 94 del 2006**, la **Corte Costituzionale** avrebbe già chiarito che l'unica interpretazione conforme al sistema sarebbe proprio quella secondo la quale le sole sanzioni devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie sarebbero quelle comminate per violazioni della normativa fiscale.

Con le citate pronunce, invero, **la Corte Costituzionale non ha preso posizione sul punto, in quanto non ha specificato quale doveva essere la corretta lettura della disposizione in esame**, né tanto meno ha chiarito se l'interpretazione postulata dai giudici a quo finiva per risultare in contrasto con la Costituzione, ma si è limitata a dichiarare l'inammissibilità della questione di legittimità della devoluzione delle controversie sulle sanzioni alle Commissioni tributarie perché quelle remittenti non avevano compiuto nessun accertamento sulla possibilità di attribuire alla norma un significato diverso da quello ritenuto incostituzionale”.

Il suddetto concetto, infine, sempre sul tema della competenza del giudice tributario in tema di sanzioni per l'utilizzo di un dipendente INAIL senza l'autorizzazione dell'Ente pubblico di appartenenza, richiesta dall'art. 58, comma 9, D.Lgs. 03 febbraio 1993 n. 29, è stato ribadito **dalla Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 24398/07 del 13 novembre 2007.**

A tal proposito, infatti, la Corte ha ribadito riguardo l'art. 2 D.Lgs. n. 546 cit.;

“Tale norma è stata interpretata da queste Sezioni Unite nel senso che la giurisdizione delle Commissioni tributarie si individua **non** con riferimento alla materia della controversia, **ma in relazione all'organo competente ad irrogare la sanzione**, e ciò sia in base al tenore letterale della legge (“se comunque irrogate da uffici finanziari”: sentenza 10 febbraio 2006 n. 2888) sia, si può aggiungere, interpretando questa alla luce della razionalità del disegno che la sottende, che dà **in tal modo certezza al cittadino di mezzi di tutela esperibili.**

Pertanto, quando competente ad irrogare la sanzione è l'Agenzia delle entrate, quale che sia il fatto o l'omissione cui accede la sanzione, viene in rilievo la specifica previsione di competenza **del giudice tributario** per “le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari”, in quanto il novellato art. 2 del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, con l'impiego dell'avverbio “**comunque**”, prevede che tale giurisdizione sussiste, in via residuale, anche con riferimento **all'organo (Agenzia delle entrate)** che applica una sanzione amministrativa in ordine ad infrazioni

commesse in violazione di norme di svariato contenuto, **non necessariamente attinenti a tributi** (come nella specie)”.

b) Un secondo gruppo di sentenze riguarda, in particolare, la competenza **del giudice tributario in tema di sanzioni per violazione dell’art. 3, comma 3, del decreto legge n. 12 del 2002, come convertito dalla legge n. 73 dello stesso anno, per l’impiego di lavoratori non registrati nelle relative scritture obbligatorie (c.d. lavoro nero).**

Anche in questo caso, **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la più volte citata sentenza n. 2888/06 del 12 gennaio 2006**, ha precisato che:

“La sanzione amministrativa in questione, sebbene non correlata al mancato pagamento o all’inosservanza di un obbligo tributario, si aggiunge al sistema sanzionatorio contenuto nei decreti legislativi 18 dicembre 1997 n. 471, n. 472 e n. 473. In relazione a tale sanzione sussiste **la giurisdizione delle Commissioni tributarie**, dal momento che, ai sensi dell’art. 3, comma 4, del decreto legge n. 12, sopra riportato, competente ad irrogare la sanzione è l’Agenzia delle Entrate e viene perciò in considerazione la specifica previsione di competenza del giudice tributario per “le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari”, come recata dal novellato art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992.

Il richiamo operato dal comma 5 dell’art. 3 D.L. n. 12/2002 al D.Lgs. n. 472/1992, letto alla luce della norma sopravvenuta sulla giurisdizione, conserva, quindi, inalterata la sua coerenza, laddove rende applicabili le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria ad una fattispecie **non** caratterizzata dalla commissione di un fatto in violazione di norme tributarie”.

I suesposti concetti, inoltre, sono ribaditi dalla **Corte di Cassazione, sempre a Sezioni Unite, con l’ordinanza n. 3171/08 dell’11 febbraio 2008**, dove si precisa ulteriormente:

“Le nozioni di entrate previdenziali ed entrate tributarie non sono antitetiche, tanto è vero che la Corte Costituzionale ha qualificato come previdenziale il contributo per le

prestazioni del Servizio sanitario nazionale, che pure rientra nella giurisdizione tributaria (Corte Cost., 28 novembre 1994, n. 408).

Del pari non sono, ad avviso di questa Corte, fondati eventuali dubbi di costituzionalità circa il fatto che, attraverso la disposizione che attribuisce al Giudice tributario la giurisdizione relativa alle sanzioni inflitte da uffici finanziari, ricada nella giurisdizione tributaria la controversia su cui qui le Sezioni Unite sono chiamate a pronunciarsi.

E ciò anche ove si ritenga presupposto indispensabile affinché la previsione della giurisdizione tributaria appaia conforme a Costituzione (art. 102, secondo comma) che la cognizione attenga a controversie connesse a tributi, dal momento che la sanzione di cui all'art. 3 del D.L. n. 12/2002 ha, a giudizio di questa Corte, valenza tributaria, concernendo l'elusione degli oneri contributivi e la violazione di norme previdenziali aventi come già si è esposto natura latu sensu tributaria" (vedi anche ordinanza n. 3144 dell'11 febbraio 2008).

Infine, **la Corte di Cassazione, SS.UU., con l'ordinanza n. 7931 del 27 marzo 2008**, ha confermato la competenza del giudice tributario per le sanzioni in questione.

c) La Corte Costituzionale, invece, è di **diverso avviso** sull'argomento, come abbiamo scritto alla lettera M, n. 2, in quanto nel definire il concetto **di tributo** fa riferimento **soltanto** a parametri **oggettivi**, escludendo qualsiasi riferimento **sogettivo**, riguardante l'organo procedente (Circ. n. 56/2008 Ag. Entr.).

E' anacronistico, peraltro, il riferimento che fa la Corte di Cassazione alla certezza del contribuente, perché sul tema è sempre venuta meno la certezza a seguito dei contrasti interpretativi non solo tra la Corte Costituzionale e la Corte di Cassazione ma, più volte, all'interno della stessa Corte di Cassazione.

Infatti, a puro titolo informativo, si fa presente che la Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 12185/08 ha cambiato idea sui termini per la costituzione del ricorrente nel processo tributario**. In sostanza, i 30 giorni di tempo per il deposito in Commissione tributaria decorrono dalla data di **ricevimento** da parte del destinatario e non da quella di notifica da parte del ricorrente o dell'appellante.

La suddetta pronuncia **modifica** il precedente orientamento espresso con la **sentenza n. 20262/04**, che, invece, faceva decorrere il termine dalla spedizione.

In definitiva, in un sistema delicato quale è quello tributario, è importante non solo che il cittadino-contribuente abbia **certezze** per poter adempiere correttamente il proprio dovere civico ma, soprattutto, è anche necessario che tali **certezze siano trasferite anche nel settore processuale**, davanti a giudici professionalmente qualificati e specializzati, a tempo pieno, ben retribuiti e, soprattutto, non dipendenti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

d) La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 123 del 16 novembre 2006 ha dichiarato la giurisdizione del giudice tributario anche per quanto riguarda le controversie relative al mancato rispetto del minimale settimanale imponibile ai fini contributivi previsti dall'art. 29 D.L. n. 244/1995, convertito con legge n. 341/1995, per i datori di lavoro esercenti l'attività edile.

Anche questa interpretazione, secondo me, dovrà essere rivista alla luce del concetto di tributo espresso dalle succitate, recenti sentenze della Corte Costituzionale.

4) La competenza in tema di TIA.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, **con la sentenza n. 4895/06 del 02 febbraio 2006**, nel dichiarare **la giurisdizione tributaria** in tema di tariffa d'igiene ambientale (**TIA**, art. 49 D.Lgs. n. 22/1997, c.d. decreto Ronchi), ha così stabilito:

“La soluzione si impone, alla stregua della disciplina sopravvenuta con l'art. 3-bis, comma 1, lett. b), della legge 248/2005, di conversione del d.l. 203/2005, che ha aggiunto al comma 2 del D.Lgs. 546/1992 la precisazione “appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone (...) per lo smaltimento dei rifiuti urbani (...)”.

Il legislatore, superando le incertezze già insorte in materia in dottrina e nella giurisprudenza di merito e così, già prima, in tema di **c.o.s.a.p.**, scarico e depurazione di acque reflue, ed, in minor misura, di imposta comunale sulle pubbliche affissioni ha ricondotto infatti le controversie in materia di TIA (tariffa d'igiene ambientale

introdotta, con abolizione della precedente TAR SU, dall'art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997 – c.d. decreto Ronchi -) **nell'ambito della giurisdizione tributaria.**

Tale norma si sottrae al sospetto di illegittimità costituzionale, avanzato dalla ricorrente incidentale, nella sua ultima memoria, sotto il profilo della possibile violazione dell'art. 102 e della VI disposizione transitoria della Costituzione, per inosservanza del limite, richiamato a suo tempo da Corte Cost. 144/1998, della natura tributaria delle materie attribuite alle Commissioni tributarie, **indispensabili per non farle ritenere “nuovi” giudici speciali.**

L'argomento si rileva, infatti, **privo di riscontri**, tanto più se si consideri che i **“canoni”** indicati nella disposizione sopravvenuta (senza che acquisti rilievo l'impiego del termine “tariffa”, presente anche in materia tributaria in senso stretto; esempio: I.V.A., imposta di registro) attengono tutti ad entrate che in precedenza rivestivano indiscussa natura tributaria”.

La Corte di Cassazione, inoltre, ha ribadito la natura tributaria della TIA con le **sentenza n. 17526 del 09 agosto 2007 della Sezione tributaria**, come peraltro precisato dall'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso, con la Risoluzione n. 250/E del 17 giugno 2008.

Anche in questo caso la Corte di Cassazione per stabilire se la controversia ha natura tributaria o meno fa un riferimento generico alle scelte del legislatore.

Tale impostazione, però, dovrà sicuramente in futuro essere rivista alla luce della più volte citata sentenza n. 64 del 14/03/2008 della Corte Costituzionale che, escludendo il COSAP dalla giurisdizione tributaria, ha fissato chiaramente i criteri per definire una controversia avente natura tributaria e cioè, si ripete:

“criteri che, indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate consistono:

- nella **doverosità** della prestazione
- e nel collegamento di questa alla **pubblica spesa**,
- con riferimento **ad un presupposto economicamente rilevante** (ex multis, sentenze n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005).

5) Le sentenze in tema di contributo sanitario nazionale (SSN).

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 123/07 del 07 dicembre 2006, nel dichiarare la giurisdizione del giudice tributario sul tema, ha così precisato:

“L’esplicita inclusione del “contributo per il Servizio Sanitario Nazionale” nell’area della giurisdizione tributaria esimerebbe dall’interrogarsi sulla natura di **“tributo”** della prestazione patrimoniale in questione.

Tuttavia, questa Corte ha già avuto modo di affermare la natura tributaria del “contributo” de quo, in ragione del fatto che siffatta **natura** deve essere riconosciuta 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”**.

Orbene il **“il contributo”** de quo “trova applicazione, a prescindere dall’an e dal quantum, dei servizi (e della natura degli stessi) richiesti sul reddito del contribuente. In pratica, la sua determinazione non ha un rapporto sinallagmatico con l’utilizzazione del Servizio poiché il gravame sussiste anche se l’interessato, che pure ha il potenziale diritto ad ottenere l’assistenza, non richiede l’utilizzazione del Servizio sanitario nazionale.

Anche se, impropriamente, è denominato “contributo”, in effetti, privilegia l’aspetto impositivo in quanto, dal quadro normativo suddetto, emergono, **da un lato**, la presenza di un’obbligazione tributaria, di strumenti di acquisizione coercitiva, di imposizione autoritativa e di obbligatorietà del versamento e, **dall’altro**, l’assenza di una qualsiasi forma di beneficio diretto della prestazione correlato al pagamento delle somme dovute” (Cassazione, n. 23800/2004).

E la Corte non ha mancato, in tale occasione, di rilevare che la descritta prospettiva appare recepita specie per quanto attiene al contributo qui in esame, dall’art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001 n. 448, che ha modificato l’art. 2 D.Lgs. n. 546/1992 nel senso dapprima ricordato”.

Oltretutto, per confermare le proprie tesi, la Corte di Cassazione, nella succitata sentenza, richiama persino la Corte Costituzionale:

“Peraltro, la stessa **Corte Costituzionale**, in precedenza, aveva ritenuto **inammissibile** il referendum abrogativo relativo all’art. 63 L. n. 833 del 1978 sulla base di una considerazione della natura tributaria del previsto contributo per il Servizio sanitario nazionale, in relazione alla presenza di **due** elementi fondamentali: **“da un lato**, l’imposizione di un sacrificio economico individuale realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio; **dall’altro**, la destinazione del gettito scaturente da tale ablazione al fine di integrare la finanza pubblica, e cioè allo scopo di apprestare mezzi per il fabbisogno finanziario necessario a coprire spese pubbliche (nel caso, il finanziamento della spesa pubblica sanitaria)” (**Corte Costituzionale, sentenza n. 2 del 1995**).

Nella medesima sentenza il giudice delle leggi ha evidenziato una serie di elementi **caratterizzanti la natura tributaria del contributo de quo**:

“addossamento dell’obbligo di contribuire al servizio sanitario nazionale su tutti i cittadini che percepiscono una retribuzione o un reddito imponibile ai fini fiscali; versamento annuale commisurato al reddito ed indipendente dalle prestazioni erogate dal servizio sanitario a favore del singolo contribuente; applicazione per il mancato versamento o per l’omessa o infedele dichiarazione delle sanzioni previste per l’analogo comportamento in materia tributaria, etc.”.

La competenza del giudice tributario per i contributi SSN è stata, inoltre, ribadita dalla **Corte di Cassazione, sempre a Sezioni Unite, con la recente sentenza n. 5908/08 del 12 febbraio 2008**, dando continuità all’orientamento espresso con la succitata sentenza n. 123/2007.

Inoltre, **la Corte di Cassazione, SS.UU., con le sentenze nn. 8463 e 8472 del 02 aprile 2008**, ha ribadito che:

“Deve infatti riconoscersi la natura tributaria del contributo predetto, trattandosi di prestazione che non trova giustificazione né in una finalità punitiva perseguita dal soggetto pubblico né in un rapporto sinallagmatico tra la prestazione ed il beneficio

ricevuto dal singolo, sussistendo tale imposizione anche se l'interessato, che pure ha il potenziale diritto ad ottenere l'assistenza sanitaria, non vi ricorre".

La succitata sentenza n. 8463, nell'affermare la giurisdizione tributaria in ordine alle controversie aventi ad oggetto il pagamento del contributo al Servizio sanitario nazionale per prestazioni di lavoro subordinato, e non al giudice del lavoro, si allinea a quanto stabilito con la precedente sentenza n. 5501 del 05 marzo 2008.

Anche in questo caso le suddette interpretazioni della Corte di Cassazione devono essere riviste alla luce non tanto della datata sentenza n. 2 del 1995 della Corte Costituzionale quanto dei criteri recentemente esposti dalla stessa **Corte Costituzionale con la più volte citata sentenza n. 64 del 14 marzo 2008.**

In sostanza, per stabilire se la controversia ha più o meno natura tributaria, **oltre** alla doverosità della prestazione ed al suo collegamento alla pubblica spesa, **è necessario stabilire il riferimento ad un presupposto economicamente rilevante**, come peraltro ribadito dalla Corte Costituzionale con le sentenze n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005.

Inoltre, proprio alla luce dei criteri costituzionali di cui sopra, **deve anche essere rivisto il principio della ragionevolezza** che, secondo la più recente giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione costituisce l'unico limite possibile alla innegabile **"tendenza espansiva dell'ambito della giurisdizione tributaria, estesa dal legislatore, per ragioni di connessione in senso ampio, a materie estranee alle imposte e tributi (Cassaz., SS.UU. ord. n. 2888/2006)"**.

Infatti, anche le scelte legislative, passate e future, devono rispettare i tassativi criteri costituzionali di cui sopra per evitare l'illegittima creazione di "nuovi" giudici speciali.

6) Competenza in tema di V.I.A. (valutazione di impatto ambientale).

Un particolare problema riguarda l'individuazione tra il giudice amministrativo ed il giudice tributario del giudice cui spetti la giurisdizione in ordine alla controversia relativa alla sussistenza dell'obbligo del versamento da parte del privato richiedente

la valutazione di impatto ambientale (V.I.A.), nel caso di specie funzionale al rilascio dell'autorizzazione a realizzare una centrale termoelettrica della somma prevista dall'art. 27 della Legge n. 136 del 1999.

In particolare, in base alla suddetta normativa, è posto a carico del soggetto committente il progetto il versamento all'entrata del bilancio dello Stato di una somma pari allo 0,5 per mille del valore delle opere da realizzare, che è riassegnata con decreto del Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica, su proposta del Ministro dell'Ambiente ad apposito capitolo dello Stato di previsione del Ministero dell'Ambiente per essere riutilizzata esclusivamente per le spese attinenti alla valutazione ambientale.

Oltretutto, la norma di cui all'art. 27 cit. è stata ora **abrogata** dall'art. 48, comma 1, lett. d), D.Lgs. n. 152 del 2006, a decorrere dal 12 agosto 2006, termine poi prorogato **al 31 gennaio 2007**, dall'art. 52, comma 2, del predetto decreto, come modificato dall'art. 1-septies, comma 1, D.L. n. 173 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 228 del 2006.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con due ordinanze nn. 8955 e 8956 del 03 aprile 2007, ha dichiarato la giurisdizione del giudice tributario, anche a seguito delle modifiche legislative succitate.

In particolare, la Corte di Cassazione così ha precisato:

“Tale prestazione, quale obbligazione che trova **la propria fonte nella legge** e non in un rapporto contrattuale a prestazioni bilaterali, presenta, quindi, i connotati di una **“tassa”**, che è definibile come la prestazione che lo Stato può imporre al fine di procurarsi un'entrata in stretta correlazione all'espletamento di funzioni pubbliche che riguardano specificamente l'obbligato in una situazione di scambio di utilità (per il vantaggio che ne deriva all'obbligato medesimo), prestazione che **diversamente dall'imposta** si ispira al principio di **corrispettività** (slegato, tuttavia, da un nesso di sinallagmaticità) e che non trova titolo giustificativo nella capacità contributiva del soggetto al quale è richiesta.

Dalla ritenuta **natura tributaria** della prestazione de qua consegue, anche alla luce della riforma introdotta dall'art. 12, comma 2, della Legge n. 448 del 2001 (e ancora più alla luce delle modifiche operate dall'art. 3-bis, comma 1, D.L. n. 203 del 2005, conv. con L. n. 248 del 2005), **che appartenga al giudice tributario la giurisdizione sulle controversie relative alla spettanza o meno della prestazione stessa**".

A tal proposito, occorre fare due osservazioni.

Innanzitutto, anche sul tema in questione, bisogna **riconsiderare** le suddette conclusioni alla luce dei più volte citati **criteri definiti dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 64 del 14 marzo 2008**, che **non** fa esclusivo riferimento alle scelte discrezionali del legislatore ma, anzi, ne critica l'eccessiva discrezionalità espansiva, che rischia di creare "nuovi" giudici speciali.

Inoltre, **diversamente dall'abrogato sistema**, nel nuovo codice dell'ambiente, la legge introduce la specificazione che si tratta di una **tariffa**; tuttavia, il codice dell'ambiente aggancia le emanande tariffe alla copertura dei costi approntati dalla Pubblica Amministrazione.

Stando così le cose, quindi, la giurisdizione del giudice tributario potrebbe forse essere ripensata.

7) Competenza in tema di pagamento dei diritti aeroportuali.

In tema di pagamento dei diritti aeroportuali, **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite**, dopo aver, in un primo momento, deciso la competenza del giudice tributario (**sentenza n. 22245 del 2006**), **a seguito di intervenute modifiche legislative**, ha cambiato indirizzo, **dichiarando la giurisdizione del giudice ordinario, con l'ordinanza n. 379/08 del 25 settembre 2007**.

Infatti, così ha precisato la Corte:

"L'art. 39 bis del decreto legge 1° ottobre 2007 n. 159, aggiunto dalla legge di conversione 29 novembre 2007, n. 222 (in G.U. 30 novembre 2007, n. 279 – S.O. n. 249 L), in vigore dal **1° dicembre 2007**, ha stabilito, **con legge interpretativa** da

valere quindi anche nella fattispecie in esame, che l'obbligo del pagamento dei diritti in esame **non ha natura tributaria**.

Infatti, la norma citata dispone testualmente: "Le disposizioni in materia di tassa d'imbarco e sbarco sulle merci trasportate per via aerea di cui al decreto legge 28 febbraio 1974, n. 47, convertito, con modificazioni, dalla legge 16 aprile 1974, n. 117, e successive modifiche, di tasse e di diritti di cui alla legge 5 maggio 1976, n. 324, di corrispettivi dei servizi di controllo di sicurezza di cui all'articolo 8 del regolamento di cui al decreto del Ministero dei trasporti e della navigazione 29 gennaio 1999, n. 85, nonché in materia di addizionale comunale sui diritti di imbarco di cui all'articolo 2, comma 11, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, si interpretano nel senso che dalle stesse **non sorgono obbligazioni di natura tributaria**"(vedi anche sentenza n. 379 dell'11 gennaio 2008 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite).

In questo caso, molto opportunamente, è intervenuto il legislatore, con interpretazione autentica, per evitare un ulteriore contrasto interpretativo sul tema tra la Corte di Cassazione e la Corte Costituzionale, soprattutto dopo le recenti sentenza n. 64 del 14 marzo 2008 e n. 130 del 14 maggio 2008, più volte citate e commentate.

8) Inammissibile l'azione di accertamento negativo in materia tributaria. Circolari ministeriali.

1) L'azione di accertamento negativo ha lo scopo acclarare che l'attore non ha per legge un certo dovere (G. Chiovenda).

L'esercizio di tale azione, ammesso nel processo civile, è invece **precluso** in via preventiva nel processo tributario, ove è previsto che il contribuente possa presentare ricorso solo avverso una serie di atti tipici, legislativamente predeterminati (art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992), la cui effettiva e legale notifica è in grado di rendere concreto l'interesse ad agire del contribuente.

Ultimamente, infatti, **la Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, con la sentenza n. 3918 del 15 febbraio 2008 (Pres. Altieri – Rel. Scuffi)** ha riconfermato il concetto

emanato dalle Sezioni Unite “che hanno enunciato il principio secondo cui in materia tributaria **non** è ammessa l’azione di accertamento negativo ancorché nell’ambito delle controversie (**quali quelle doganali**) introdotte razione temporis avanti al giudice ordinario, ai sensi dell’art. 9 c.p.c.” (**Cassazione, sentenza n. 24011/2007**).

In sostanza, secondo la succitata giurisprudenza, l’azione di accertamento negativo resta improponibile solo nel caso in cui **non** si colleghi ad un atto concreto e giuridicamente efficace, in cui traspaia l’effettiva volontà impositiva dell’Amministrazione nei confronti di un determinato soggetto (**vedi anche Cass., SS.UU., sentenze n. 332/1991 e n. 10998/1993**).

Quanto sopra, però, rischia di lasciare privi di tutela quei contribuenti che, soprattutto per le questioni doganali, **prima della devoluzione alla giurisdizione tributaria** (a decorrere dal 1° gennaio 2002, per effetto dell’art. 12, comma 2, della Legge n. 448 del 28 dicembre 2001) avevano agito in sede civile sulla scorta di una giurisprudenza non del tutto incline ad escludere l’ammissibilità della suddetta azione (Cassazione, Sez. I civile, sentenza n. 4741 del 24 luglio 1986).

In prospettiva di una generale riforma della giustizia tributaria, sarebbe opportuno, secondo me, consentire al cittadino-contribuente la possibilità di attivare, in via preventiva, l’azione di accertamento negativo per non penalizzarlo a dover attendere necessariamente un atto tipico di accertamento, con l’aggravante di dover pagare a titolo provvisorio (art. 68 D.Lgs. n. 546 cit.).

A titolo informativo, si cita **la sentenza n. 16293/2007 della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite**, che ha delimitato l’ambito degli atti contestuali, al di là dell’elencazione contenuta nell’art. 19 D.Lgs. n. 546/1992.

2) Infine, **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 23031 del 02 novembre 2007**, ha affermato il seguente principio di diritto:

“**La circolare** con la quale l’Agenzia delle entrate interpreta una norma tributaria, anche qualora contenga una direttiva agli Uffici gerarchicamente subordinati perché vi si uniformino, esprime esclusivamente un parere dell’Amministrazione non vincolante per il contribuente, **e non è, quindi, impugnabile né innanzi al giudice**

amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione, **né innanzi al giudice tributario**, non essendo atto di esercizio di potestà impositiva”.

Ne deriva che, alla stregua dei principi generali del nostro ordinamento, l’orientamento dell’Amministrazione finanziaria sfavorevole, ritenuto non conforme alla legge, potrà essere contestato dal soggetto passivo solo in via mediata, in sede di ricorso avverso uno degli atti indicati dall’art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, ma come sintomo di un vizio logico nell’applicazione della fattispecie al caso concreto che rende illegittimo l’atto impositivo.

9) Competenza in tema di fermo di beni mobili registrati.

A conclusione della concisa panoramica di cui sopra, si può dire che, ultimamente, si è ricomposto il contrasto tra le Sezioni Unite e la Corte Costituzionale sui limiti della giurisdizione tributaria.

Infatti, in tema di fermo di beni mobili registrati, ai sensi dell’art. 86 D.P.R. n. 602/1973, **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l’ordinanza n. 14831 del 05 giugno 2008**, ha stabilito che la competenza è del **giudice tributario** per i seguenti motivi:

“Ciò indica ancora una volta di più che l’individuazione dell’area della giurisdizione tributaria, e dei relativi limiti, può essere compiuta **solo** mediante una lettura integrata degli artt. 2 e 19 del D.Lgs. n. 546/1992, e rende testimonianza di una chiara volontà legislativa di generalizzare la giurisdizione tributaria lasciando alla giurisdizione ordinaria solo la sfera residuale dell’espropriazione forzata vera e propria la cui disciplina ha moventi simili a quella contenuta nel codice di rito e rispetto alla quale possono ben essere funzionali gli strumenti giurisdizionali di tutela del debitore garantiti dal medesimo codice”.

Continua, però, molto opportunamente, la Corte di Cassazione con la succitata ordinanza:

“Ciò non può non significare che le controversie relative al fermo di beni mobili registrati che **possono essere conosciute dal giudice tributario siano solo quelle concernenti crediti da tributi.**

E' questa, peraltro, la **sola lettura** della norma che si presenti come costituzionalmente orientata, **in particolare alla luce delle recentissime sentenze 14 marzo 2008, n. 64 e 14 maggio 2008, n. 130 del giudice della legge**, secondo le quali “la giurisdizione del giudice tributario, in base all’art. 102, comma 2, della Costituzione deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla **natura tributaria del rapporto**; pertanto, l’attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie **non** aventi natura tributaria sia che derivi direttamente da un’espressa disposizione legislativa ovvero, indirettamente, dall’erronea qualificazione di “tributaria” data dal legislatore (o dall’interprete) ad una particolare materia **comporta la violazione** del divieto costituzionale di istituire giudici speciali”.

Di conseguenza, la Corte di Cassazione, con la succitata ordinanza, afferma **il seguente principio di diritto**:

“La giurisdizione sulle controversie relative al fermo di beni mobili registrati di cui all’art. 86 del D.P.R. n. 602/1973 **appartiene al giudice tributario** ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 2, comma 1, e 19, comma 1, lett. e-ter del D.Lgs. n. 546/1992 **solo quando il provvedimento impugnato concerna la riscossione di tributi**”.

Così, **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 24010 del 20 novembre 2007**, ha stabilito che:

“**Essendo il canone di abbonamento RAI una prestazione tributaria fondata sulla legge**, non commisurata alla possibilità effettiva di usufruire del servizio de quo, la giurisdizione sulla debenza del canone stesso e sulla procedura **di fermo amministrativo** di beni mobili registrati per il suo mancato pagamento spetta al **giudice tributario**, ai sensi dell’art. 2 del D.Lgs. n. 546/92, come modificato dall’art. 12, comma 2, della legge n. 448/2000” (**vedi, in precedenza, sentenza n.**

20068/2006 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite nonché sentenza n. 284/2002 della Corte Costituzionale).

Alla luce dei suesposti principi, però, la Corte ha dovuto affermare un altro principio, **quando il fermo riguarda crediti di natura diversa, disponendo che:**

“Il giudice tributario innanzi al quale sia stato impugnato un provvedimento di fermo di beni mobili registrati ai sensi dell’art. 86 del D.P.R. n. 602/1973 **deve accertare quale sia la natura tributaria o non tributaria** dei crediti posti a fondamento del provvedimento in questione, **trattenendo, nel primo caso, la causa presso di sé** interamente o parzialmente (se il provvedimento faccia riferimento a crediti in parte di natura tributaria e in parte di natura non tributaria), per la decisione del merito e **rimettendo, nel secondo caso,** interamente o parzialmente, **la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della translatio iudicii.** Allo stesso modo, deve comportarsi il giudice ordinario eventualmente adito.

Il debitore, in caso di provvedimento di fermo che trovi riferimento in una **pluralità di crediti** di natura diversa, **può comunque proporre originariamente separati ricorsi innanzi ai giudici diversamente competenti”.**

Questa soluzione processuale, anche se coerente con i principi sopra esposti, non è, però, immune da criticità ed inconvenienti pratici.

Infatti, se il fermo amministrativo riguarda crediti di natura diversa, il contribuente è costretto adire giudici diversi, magari per gli stessi vizi formali e, di conseguenza, non può escludersi a priori l’eventualità di decisioni diverse sugli stessi motivi, persino contrapposte, già in sede di sospensiva, da parte dell’uno o dell’altro giudice.

A tal proposito, occorre altresì citare le seguenti **sentenze della Corte di Cassazione,** che hanno stabilito quanto segue:

- a norma dell’art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 cit., la giurisdizione del giudice tributario è esclusa per la fase dell’espropriazione forzata, rispetto alla quale sono atti prodromici, autonomamente impugnabili innanzi al giudice tributario a norma dell’art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 cit., tanto la cartella esattoriale (ora cartella di

pagamento) quanto l'avviso di mora o intimazione di pagamento ex art. 50 D.P.R. n. 602/1973 (**Cassazione, SS.UU., sentenze del 31 marzo 2008 nn. 8279, 8280, 8282 e 8283**);

- è di competenza del giudice tributario l'ingiunzione di pagamento di tributi locali eseguita dalla società concessionaria, in quanto il giudice tributario ha giurisdizione sulle controversie relative ai tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi i tributi comunali (**Cassazione, SS.UU., sentenza n. 8273 del 31 marzo 2008**);

- l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, nello stabilire i confini della giurisdizione tributaria in senso verticale, tiene conto soltanto della natura prodromica o meno dell'atto impugnato rispetto all'esecuzione forzata, a prescindere dalla natura sostanziale o meno del tributo. Ne consegue che là dove il contribuente contesti la legittimità dell'avviso di mora (nella specie, perché immotivato e comunque non preceduto da notifica della cartella di pagamento) la relativa controversia spetta al giudice tributario, a nulla rilevando che l'avviso sia stato emesso per la riscossione di imposte pretese dall'amministrazione finanziaria di altro Stato, in esecuzione di una convenzione bilaterale per l'assistenza giudiziaria in materia tributaria, atteso che la giurisdizione tributaria è attribuita senza distinzione di nazionalità (**Cassazione, SS.UU., sentenza n. 13357 del 23 maggio 2008**).

Anche per evitare queste difficoltà interpretative nonché questi assurdi processuali, è necessario pensare ad una generale ed organica riforma del processo tributario, che dia maggiore certezza al cittadino – contribuente ed al suo professionista.

Infine, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13357 del 23 maggio 2008, ha precisato che:

“Ne consegue che là dove il contribuente contesti la legittimità dell'avviso di mora (nella specie, perché immotivato e comunque non preceduto da notifica della cartella di pagamento) la relativa controversia spetta al giudice tributario, a nulla rilevando che l'avviso sia stato emesso per la riscossione di imposte pretese

dall'Amministrazione finanziaria di altro Stato, in esecuzione di una convenzione bilaterale per l'assistenza giudiziaria in materia tributaria, atteso che la giurisdizione tributaria è attribuita senza distinzione di nazionalità”.

10) Competenza in tema di contributi INPS.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, sempre con la succitata ordinanza n. 14381 del 05 giugno 2008, ha stabilito la competenza **del giudice ordinario** in tema di contributi INPS per le assicurazioni sociali dei lavoratori dipendenti.

Infatti, anche se in maniera apodittica, la Corte ha così precisato:

“Nella fattispecie oggetto del presente giudizio, i crediti esposti nella cartella esattoriale posta a fondamento del provvedimento di fermo impugnato consistono **in contributi INPS** per le assicurazioni sociali dei lavoratori dipendenti che **non hanno natura tributaria e, pertanto, la giurisdizione spetta al giudice ordinario, nel caso, in funzione di giudice del lavoro**”.

11) Competenza in tema di canone per il servizio di depurazione delle acque reflue.

E' obbligato al pagamento del canone per il servizio di depurazione delle acque di rifiuto provenienti da superfici e fabbricati privati **il condominio** che non abbia scarichi condominiali effettivamente allacciati alla rete fognaria.

Dal combinato disposto degli artt. 14 della Legge n. 36/1994, 16 e 17 della Legge n. 319/1976 si evince, invero, che non è consentito mantenere edifici privi del collegamento con gli impianti di raccolta dei reflui e che la corresponsione di **tale canone – tributo** si rende obbligatoria in quanto relativa ad un servizio pubblico irrinunciabile.

A tal proposito, **la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 19130 del 10 luglio 2008**, ha stabilito che il canone per il servizio di depurazione delle acque di rifiuto provenienti da superfici e fabbricati privati, ancorché sia

applicato in collegamento con il canone per l'erogazione di acqua potabile, **integra un tributo comunale fino alla data del 03 ottobre 2000.**

Ne deriva che le controversie concernenti i canoni relativi al periodo **anteriore** alla predetta data del 03 ottobre 2000 **appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie**, a nulla rilevando che il giudizio sia stato instaurato dopo la data anzidetta, atteso che la modifica normativa ha riguardato la natura della prestazione dell'utente del servizio (**da tributo a corrispettivo privato**) e non la legge determinativa della giurisdizione, la quale ultima, quindi, è rimasta immutata per i canoni relativi al periodo anteriore al 03 ottobre 2000.

In precedenza, **la Corte di Cassazione, SS.UU., con le sentenze n. 8741 del 04 aprile 2008 e n. 12375 del 16 maggio 2008**, aveva stabilito che “le controversie concernenti il canone per il servizio di depurazione delle acque di rifiuto provenienti da superfici e fabbricati privati relativi al periodo anteriore alla data del 03 ottobre 2000 appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, ancorché detto canone sia applicato in collegamento con quello per l'erogazione di acqua potabile, per il quale sussiste invece la giurisdizione del giudice ordinario”.

Anche questa interpretazione, però, dovrà essere riesaminata alla luce dei più volte precisi criteri suesposti della Corte Costituzionale.

Infatti, **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'ordinanza n. 20501 del 25 luglio 2008, proprio in ossequio alla sentenza n. 64/2008 della Corte Costituzionale**, ha stabilito che i suddetti canoni, maturati alla data del 03 ottobre 2000, hanno ex lege natura di quota tariffaria e **non** di tributo.

Ultimamente, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'ordinanza n. 20501 del 25 luglio 2008, ha stabilito che :

“I canoni per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, maturati alla data del 03 ottobre 2000, **hanno ex lege natura di quota tariffaria e non di tributo** “.

Pertanto, in applicazione del principio sancito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 64/2008, per cui “l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto

costituzionale di istituire giudici speciali”, **deve ritenersi rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell’art.3 bis del D.L. n. 203/2005, convertito con modificazioni dalla legge n. 248/2005, per violazione dell’art. 102 Cost. , nella parte in cui devolve alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla debenza dei canoni de quibus”.**

12) Competenza in tema di rimborso fornitura di gas.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 2509 del 04 febbraio 2008, ha stabilito che sussiste la giurisdizione **del giudice ordinario**, sulle controversie relative al rimborso, chiesto dal consumatore finale alla società erogatrice, delle somme corrisposte a titolo di IVA su forniture di gas alle quali è stata erroneamente applicata l’aliquota del 20% (in luogo del 10%).

La legge, infatti, indica come soggetto passivo IVA il professionista o l’imprenditore che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio: costui deve addebitare, in via di rivalsa, l’imposta al cessionario o al committente e costoro non sono soggetti passivi dell’imposta in questione.

Dunque, la controversia fra l’impresa fornitrice ed il beneficiario della prestazione colpita dall’imposta **non** assume ad oggetto un rapporto tributario ma un **rapporto di natura privatistica tra soggetti privati**, controversia che comporta un mero accertamento incidentale in ordine all’IVA applicata dalla società erogatrice in misura contestata dall’utente (articolo di P. Centore, in GT n. 6/2008, pagg. 468 – 475).

13) Competenza in tema di risarcimento danni.

La giurisprudenza di legittimità e di merito ha più volte affrontato la questione della competenza giurisdizionale in tema di risarcimento danni, **assegnandola sempre al giudice ordinario** e mai alle Commissioni tributarie (vedi anche CGCE n. 5/1994, Hedley Lomas).

1) Infatti, **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 15 del 04 gennaio 2007**, ha stabilito che “qualora la domanda di risarcimento dei danni sia basata su comportamenti illeciti tenuti dall’Amministrazione finanziaria dello Stato o di altri enti impositori, la controversia, avendo ad oggetto una posizione sostanziale di diritto soggettivo del tutto **indipendente dal rapporto tributario**, è devoluta alla cognizione **dell’autorità giudiziaria ordinaria**, non potendo sussumersi in una delle fattispecie tipizzate che, ai sensi dell’art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, rientrano nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie.

Infatti, anche nel campo tributario, l’attività della P.A. deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge ma anche dalla norma primaria del *neminem laedere*, per cui è consentito **al giudice ordinario**, al quale è pur sempre vietato stabilire se il potere discrezionale sia stato, o meno, opportunamente esercitato, accertare se vi sia stato un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo” (vedi anche sentenza n. 968 del 18 gennaio 2008).

Ultimamente, **la Corte di Cassazione, SS.UU., con la sentenza n. 10826 del 29 aprile 2008**, ha stabilito che :

“La controversia con la quale il privato, in riferimento all’avvenuta riscossione coattiva dell’ICI da parte del Comune, domandi il risarcimento dei danni subiti in tale sede per aver dovuto corrispondere anche le somme pretese dal Comune per l’assistenza legale nella suddetta procedura – ad esso prestata da avvocati sulla base di una convenzione – **spetta alla cognizione del giudice ordinario**, essendo la domanda di risarcimento basata sul comportamento illecito dell’Ente impositore per aver agito in sede di riscossione coattiva anche per le somme dovute dal Comune ai propri avvocati, e non potendosi ritenere tali somme ricomprese tra “gli accessori” di cui all’art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 (nella formulazione antecedente alla riforma del 2001) per i quali è estesa la giurisdizione del giudice tributario”.

2) Allo stesso modo, è importante citare **la sentenza n. 1443 del 28 dicembre 2007 del Tribunale di Trieste – Sez. civile** – (in G.T. n. 5/2008, pagg. 443 e segg.) che, **in**

tema di rimborso delle fideiussioni (art. 8, comma 4, della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 – Statuto dei diritti del contribuente), ha correttamente individuato la competenza esclusiva **del giudice ordinario** e non delle Commissioni tributarie.

Infatti, il giudice triestino precisa:

“Al riguardo, si rileva che l’art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce che “appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie” compresi quelli locali, nonché “le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, gli interessi e ogni altro accessorio”.

Esclusa la natura di tributo in senso stretto, si è posto il problema se il costo delle fideiussioni possa rientrare tra gli “accessori” indicati nella norma di legge appena ricordata: appare preferibile la soluzione negativa, in quanto per accessori si intendono comunemente solo le domande consequenziali al credito (o debito) d’imposta, come gli interessi e la svalutazione monetaria.

Va poi osservato che l’art. 8 dello Statuto del contribuente attribuisce a tale rimborso **la natura di diritto soggettivo indipendente dal tributo e, quindi, sottratto alla competenza delle Commissioni tributarie”**.

3) Infine, **“de iure condendo”**, è auspicabile che, nel rispetto del principio di unità sostanziale della giurisdizione, anche in tema di risarcimento danno sia competente il giudice specializzato tributario, in modo da non disorientare il cittadino-contribuente (come, per esempio, prevedeva la riforma della giustizia secondo la Commissione bilaterale di Massimo D’Alema, descritta nei dettagli dal relatore Marco Boato, in Italia Oggi di mercoledì 20 agosto 2008).

14) Controversia tra sostituto d’imposta e sostituito.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la recente sentenza n. 18034 del 02 luglio 2008, ha stabilito che:

“La controversia tra sostituto d’imposta e sostituito, avente ad oggetto la pretesa del primo di rivalersi delle somme versate a titolo ritenuta d’acconto non detratta dagli importi erogati al secondo – non diversamente da quella promossa dal sostituito nei

confronti del sostituto, per pretendere il pagamento anche di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta -, **rientra nella giurisdizione delle Commissioni tributarie e non del giudice ordinario**, posto che, in entrambi i casi, l'indagine sulla legittimità della ritenuta non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporta una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario anche dell'Amministrazione finanziaria.

Né l'applicazione di tale principio trova ostacolo nel carattere "impugnatorio" della giurisdizione delle Commissioni tributarie – il quale presuppone la presenza di un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria cui proporre quel reclamo che costituisce veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione -, giacché, come il sostituto, nel caso di prelevamento della ritenuta, potrà promuovere, presentata la dichiarazione annuale, la procedura di rimborso, così il sostituto, in caso di versamenti di somme non detratte a titolo di ritenuta, potrà a sua volta formulare richiesta di restituzione al fisco – in particolare rappresentando le ragioni prospettate dal presunto debitore d'imposta per sottrarsi alla rivalsa – impugnandone quindi il rigetto, con ricorso rivolto anche nei confronti del sostituto, effettivo debitore verso il fisco e, quindi, da considerarsi litisconsorte necessario".

15) Consorzi di bonifica.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 5443/1991, ha stabilito che i contributi pretesi dagli enti di bonifica non devono assimilarsi ai tributi erariali in modo assoluto, ma soltanto per taluni aspetti fondamentali, tra cui quello dell'esazione.

Tanto è vero che, con la sentenza n. 26 del 26 febbraio 1998, la Corte Costituzionale ha ribadito che i contributi in questione non rientrano integralmente nel sistema disciplinare delle imposte dirette, cosicché al massimo si può riscontrare, come

rilevato con la succitata sentenza della Corte di Cassazione, una loro “assimilazione” alle entrate tributarie solo parziale e limitata.

Inoltre, la Corte di Cassazione, con varie sentenze, ha precisato che i contributi imposti ai proprietari dai consorzi di bonifica per le spese di esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica e di miglioramento fondiario rientrano nella generale categoria dei tributi (Cassazione, SS.UU., sentenza n. 9493 del 23 settembre 1998; n. 496 del 22 luglio 1999; n. 17585 del 10 dicembre 2002; n. 56 del 03 gennaio 2005; n. 22116 del 22 ottobre 2007).

Logicamente, la presente questione deve essere rivista alla luce delle succitate, recenti sentenze della Corte Costituzionale in merito al concetto di tributo.

16) Diritti camerali.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 13549 del 24 giugno 2005 ha dichiarato la giurisdizione tributaria anche per le controversie in materia di diritti camerali. La suddetta competenza è stata, altresì, confermata dalla **sentenza n. 10469 del 23 aprile 2008 sempre della Corte di Cassazione a Sezioni Unite.**

Anche questa interpretazione, secondo me, dovrà essere rivista alla luce delle succitate sentenze della Corte Costituzionale in merito al concetto di tributo.

17) Tasse di scopo.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 3171 del 18 dicembre 2007, ha precisato quanto segue:

“Rientrano nel sistema fiscale anche quelle entrate pubbliche che si possono con termine moderno denominare **“tasse di scopo”** che cioè mirano a fronteggiare una spesa di interesse generale ripartendone l’onere sulle categorie sociali che da questa spesa traggono vantaggio o che comunque determinano l’esigenza per la “mano pubblica” di provvedere.

Esempi in proposito sono costituiti dai contributi consortili, dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (ora tariffa igiene ambientale), dal canone per lo

scarico e la depurazione delle acque reflue (che risponde al principio “chi inquina paga”).

Si tratta di un complesso di proventi non sempre esattamente inquadrabili e definibili, i cui confini sono stati tracciati da queste Sezioni Unite (**ordinanze n. 123 del 09 gennaio 2007 e n. 8956 del 16 aprile 2007**) attraverso l’affermazione secondo cui deve essere riconosciuta 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. Questa proposizione consente di individuare la massima estensione della giurisdizione tributaria compatibile con il testo costituzionale e con il divieto di istituire “giurisdizioni speciali”.

18) Atti neutri.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la succitata sentenza n. 3171 del 18 dicembre 2007 ha altresì statuito:

“Possono, inoltre, essere attribuite ai giudici tributari quelle controversie che riguardino “**atti neutri**”, cioè utilizzabili a sostegno di qualsiasi pretesa patrimoniale (tributaria o no) della mano pubblica.

Così, la legge n. 248/2006 ha inserito fra gli atti elencati nell’art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, ed impugnabili avanti alle Commissioni tributarie:

- e-bis) l’iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all’articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, e successive modificazioni;
- e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all’articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, e successive modificazioni.

Questa attribuzione al giudice tributario è stata compiuta in considerazione del fatto che si discute di misure collocate all’interno del sistema della esecuzione esattoriale e di matrice tributaristica, cui il legislatore ha ritenuto di far ricorso per facilitare la

riscossione anche di entrate non tributarie. Ed il relativo contenzioso riguarda questioni attinenti alla regolarità formale e sostanziale della misura adottata; non alla fondatezza della pretesa che ha dato luogo al provvedimento di fermo ed alla iscrizione di ipoteca (dal momento che questa fondatezza deve già essere stata accertata con atti definitivi)”.

19) Maggiore rateazione.

È ammesso, secondo me, il sindacato giurisdizionale sul provvedimento di diniego o di revoca della dilazione del pagamento degli importi iscritti a ruolo (art. 83, comma 23, D.L. n. 112 del 25/06/2008, convertito dalla legge n. 133 del 06 agosto 2008, che ha novellato l’art. 19 D.P.R. n. 602 del 29/09/1973).

Trattasi, infatti, di controversia avente **natura tributaria**, logicamente se il beneficio della rateizzazione riguarda **i tributi**.

Sull’impugnabilità davanti al giudice tributario del decreto di revoca della rateazione dei ruoli si è ultimamente pronunciata la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con la sentenza n. 560 dell’11 dicembre 2007 (**contra**, sulla giurisdizione amministrativa, si è pronunciata, invece, Equitalia, Direzione Centrale Strategie di Riscossione, Direttiva di gruppo n. 2008/2070 del 27 marzo 2008).

Infine, recentemente, il T.A.R. del Friuli Venezia Giulia – Sezione prima – con la sentenza n. 452 del 28 agosto 2008 ha ritenuto competente sulla questione soltanto le Commissioni tributarie, sconfessando così la suddetta tesi di Equitalia (Sole 24 Ore di venerdì 19 settembre 2008).

20) Tasse automobilistiche.

La Corte di Cassazione, SS.UU., con la sentenza n. 13359 del 23 maggio 2008, ha stabilito che:

“L’art. 12 della legge n. 448/2001, a decorrere dal 1° gennaio 2002, ha attribuito alle Commissioni tributarie la cognizione “di tutte le controversie aventi ad oggetto i

tributi di ogni genere e specie” assegnando così, nuovamente, ad esse le controversie in materia di tasse automobilistiche.

Ne deriva che per i ricorsi depositati anteriormente alla data di entrata in vigore della citata legge sussisteva la giurisdizione del giudice ordinario, in quanto, in base all’art. 5 c.p.c., la giurisdizione e la competenza si determinano con riferimento alla situazione di fatto e di diritto esistente al momento della domanda che, nei procedimenti promossi con ricorso, coincide, non con la data della sua notificazione alla controparte, ma con la data del suo deposito nella segreteria del giudice”.

21) Infrazioni valutarie.

La Corte di Cassazione, SS.UU., con le sentenze n. 7399 del 27 marzo 2007, n. 22514 del 20 ottobre 2006 e n. 3001 dell’08 febbraio 2008, ha dichiarato il difetto di giurisdizione tributaria sulle controversie aventi ad oggetto cartelle di pagamento per somme dovute a titolo di sanzione per infrazioni valutarie.

22) Giurisdizione contabile. Danno erariale.

La Corte di Cassazione, SS.UU., con l’ordinanza n. 8409 del 1°aprile 2008, ha stabilito che:

“ A norma dell’art.2 della legge n. 20/1990 sussiste la giurisdizione della Corte dei conti sul danno erariale che si assuma subito dallo Stato a seguito della mancata osservanza, da parte della banca delegata alla riscossione dei versamenti delle somme a titolo di imposta ricevute dai privati, dei termini previsti per inviare al centro informativo del Dipartimento delle Entrate del Ministero i supporti informatici contenenti la registrazione dei dati relativi ai versamenti effettuati dai contribuenti, essendo tale adempimento regolato in modo tassativo anche al fine di consentire alla Pubblica Amministrazione l’espletamento dell’attività di accertamento e repressione delle violazioni delle leggi tributarie ed essendo, dunque, configurabile un rapporto di servizio tra Amministrazione e banca delegata, che risulta così funzionalmente inserita in un procedimento amministrativo”.

Infatti, la suddetta sentenza interpreta correttamente il disposto dell'art. 1 della legge n. 20/1990 che rapporta questa giurisdizione ad ogni situazione di danno erariale cagionato da soggetto che si inserisce funzionalmente in un procedimento amministrativo volto al perseguimento di finalità pubbliche.

23) Conclusione.

La Corte di Cassazione, in sostanza, ha riconosciuto l'appartenenza alla giurisdizione tributaria delle controversie:

- sulle c.d. tasse di scopo (Cass., SS.UU., 11 febbraio 2008, n. 3171 cit.);
- sulle sanzioni per l'utilizzo di lavoro nero (Cass., SS.UU., 10 febbraio 2006 n. 2888 cit.);
- sugli "atti neutri", ed in particolare sulle iscrizioni di ipoteche e fermi di beni mobili registrati (Cass., SS.UU., 11 febbraio 2008, n. 3171 cit.);
- che presentino natura mista (Cass., SS.UU., 11 febbraio 2008, n. 3171 cit.; n. 13902 del 14 giugno 2007; n. 24398 del 23 novembre 2007);
- sui contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori (Cass., SS.UU., ordinanza n. 123 del 09/01/2007);
- sulla richiesta di valutazione di impatto ambientale (Cass., SS.UU., 16 aprile 2007, n. 8956 cit.);
- sui contributi consortili (Cass., SS.UU., 28 giugno 2006, n. 14863);
- sui diritti aeroportuali (Cass., SS.UU., n. 22245 del 17 ottobre 2006).

Logicamente, tutte le suddette interpretazioni della Corte di Cassazione, oggi, dovranno essere rivisitate alla luce delle due recenti sentenze della Corte Costituzionale più volte citate nel presente lavoro.

PARTE QUARTA

O) CONCETTO DI “CONTROVERSIA TRIBUTARIA” SECONDO LA CORTE DI CASSAZIONE E LA CORTE COSTITUZIONALE.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la succitata ordinanza n. 14831 del 05 giugno 2008, nella parte conclusiva della motivazione, molto opportunamente, precisa che “Siffatta interpretazione si presenta, peraltro, aderente ad una volontà legislativa di pervenire ad una generalizzazione della giurisdizione tributaria, non più legata all’impugnazione di singoli specifici atti, che rimanga, tuttavia, coerente con il concetto di giurisdizione delimitata da una determinata materia, complessivamente considerata, **che mantenga il giudice tributario nella funzione, costituzionalmente ammissibile, di giudice “sui tributi” e non di giudice “dell’Amministrazione finanziaria”.**

Questo importante passaggio logico della Corte di Cassazione deve far riflettere non solo per quanto riguarda i limiti di giurisdizione del giudice tributario ma, soprattutto, in prospettiva di una riforma che svincoli totalmente la giustizia tributaria dall’organizzazione e dalla gestione del Ministero dell’Economia e delle Finanze per riportarla, più correttamente, nell’alveo di un organismo **terzo**, come per esempio, la Presidenza del Consiglio dei Ministri o il Ministero della Giustizia.

In ogni caso, “in questo contesto va reso merito alle Sezioni Unite della Suprema Corte di aver evitato “d’anticipo” altri “arresti” della Corte Costituzionale e di aver così **posto fine** ad ogni ulteriore, sterile **contrapposizione tra le due Corti**, mediante un lineare, correttissimo allineamento sul piano istituzionale ai dicta della Consulta” (**così, molto opportunamente, C. Glendi, in Corriere Tributario n. 29/2008**).

Prima della suddetta composizione, infatti, c’era stato un netto contrasto tra le due Corti per quanto riguardava il concetto di “**controversia avente natura tributaria**”.

a) Infatti, secondo la Corte di Cassazione, la natura tributaria deve essere riconosciuta:

- 1) innanzitutto, in base ad **una qualificazione formale** (sent. n. 25551 del 23/10/2007 cit.);
- 2) tenendo conto **anche dell'elemento soggettivo**, e non esclusivamente dell'elemento oggettivo (sent. n. 2888/06 del 12/01/2006 cit. ed ordinanza n. 3171/08 dell' 11/02/2008 cit.);
- 3) “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” (sentenze citate n. 123/07 del 07/12/2006; n. 5908/08 del 12/02/2008; n. 23800/2004);
- 4) quando l'aspetto impositivo emerge dalla presenza di:
 - un'obbligazione tributaria;
 - strumenti di acquisizione coercitiva;
 - imposizione autoritativa;
 - obbligatorietà del versamento;
 - assenza di una qualsiasi forma di beneficio diretto della prestazione correlato al pagamento delle somme dovute (sentenza n. 23800/2004 cit. e n. 123 del 07 dicembre 2006 cit.).

b) Invece, secondo la Corte Costituzionale, la natura tributaria deve essere riconosciuta sulla base di criteri che consistono:

- **nella doverosità** della prestazione
- e nel collegamento di questa **alla pubblica spesa**,
- con riferimento ad un **presupposto economicamente rilevante**,
- **indipendentemente** dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate,
- ed avendo riguardo **solo all'elemento oggettivo** e mai a quello soggettivo.

In tal senso, le citate sentenze n. 64 del 14/03/2008, n. 130 del 14/05/2008, n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005.

Dei suddetti più chiari e restrittivi concetti della Corte Costituzionale, d'ora in poi, ne dovranno tener conto sia il legislatore sia gli interpreti.

L'individuazione di un presupposto economico come manifestazione determinata di capacità contributiva serve alla Corte Costituzionale per verificare, in particolare, due esigenze:

- che vi sia **collegamento effettivo** tra la prestazione imposta ed il presupposto economico considerato;
- che le molteplici ipotesi di tassazione siano **coerenti** con quello stesso presupposto.

Scrive opportunamente il **De Mita** (in Bollettino Trib. d'inf. n. 13/2008, pag. 1048):

“Quanto **al primo punto**, il collegamento fra prestazione e presupposto è esso, secondo la Corte, che condiziona esclusivamente il riconoscimento della idoneità alla obbligazione tributaria.

Il presupposto economico costituisce fondamento e limite dell'imposizione (**sent. n. 92/1972**), vale a dire causa e misura dell'obbligazione tributaria.

Il che vuol dire, prima di tutto, utilizzo del principio di capacità contributiva come principio interpretativo: fra più interpretazioni consentite dalla legge l'interprete deve attenersi a quella che fa salvo il collegamento di cui si parla.

Ricordo **la sentenza n. 20/1972**, in tema di tassa sull'occupazione di spazi e aree pubbliche: la Corte ha ritenuto che la tassazione debba corrispondere allo spazio **effettivamente occupato, superando il criterio irrazionale**, posto dalla lettera della legge, del “**chilometro infrazionato**”.

Infine, sull'argomento del presupposto economicamente rilevante, si citano le sentenze della Corte Costituzionale **nn. 68/1985, 54/1980, 219/1976, 103/1967, 200/1976 e 43/1964**.

P) COMPETENZA TRIBUTARIA IN TEMA DI FURTO DI ELETTRICITA'.

In base ai dettati costituzionali di cui sopra, ultimamente, **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n.14827 del 05 giugno 2008**, ha stabilito che sulle

controversie concernenti le sanzioni irrogate da uffici finanziari in seguito a furto di energia elettrica è competente a decidere **il giudice tributario**.

Per i giudici di Piazza Cavour la pronuncia è in linea con quanto affermato dalla Corte Costituzionale, **con la più volte citata sentenza n. 130/2008**, che ha escluso che possano essere competenti a decidere le Commissioni tributarie per le sanzioni irrogate da uffici finanziari ma non riferite a violazioni di natura fiscale.

In questo caso, secondo la succitata sentenza della Corte di Cassazione, si tratta di sanzioni applicate per violazione di un tributo, quale l'imposta erariale sull'energia elettrica.

Infatti, esistono tutti i presupposti per cui sia chiamato a decidere **il giudice tributario**:

- la sanzione è irrogata da un ufficio finanziario (l'Agenzia delle Dogane);
- riguarda la violazione di un tributo (imposta erariale sull'energia elettrica);
- è prevista da una norma fiscale (art. 59 del D.Lgs. n. 504/92).

In ogni caso, a puro titolo informativo, si fa presente che la stessa Corte Costituzionale, con la più volte citata sentenza n. 64/2008, ha precisato che l'interprete, nel definire una controversia tributaria o meno, sempre seguendo i tassativi criteri sopraesposti, può tenere conto anche del c.d. **“diritto vivente”**.

Infatti, sempre in tema di COSAP, così puntualizza la Corte Costituzionale:

“Tali decisioni, circa la natura non tributaria del COSAP, che per il numero elevato, la sostanziale identità di contenuto e la funzione nomofilattica dell'organo decidente costituiscono **diritto vivente**, prospettano una ricostruzione plausibile dell'istituto, **non in contrasto con i sopra ricordati criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per individuare le entrate tributarie**”.

Infine, proprio in vista delle problematiche processuali in tema di giurisdizione, è da ricordare, in tema di **translatio iudicii**, la pronuncia della **Corte Costituzionale n. 77 del 12 marzo 2007**, che ha sancito **l'incostituzionalità** dell'art. 30 della Legge 6 dicembre 1971 n. 1034 “nella parte in cui **non** prevede che gli effetti, sostanziali e processuali, prodotti dalla domanda proposta a giudice privo di giurisdizione si

conservino, a seguito di declinatoria di giurisdizione, nel processo proseguito al giudice munito di giurisdizione”.

PARTE QUINTA

Q) LA POSIZIONE DELLA DOTTRINA.

La materia tributaria è alquanto complessa per cui è facile comprendere lo sconcerto degli operatori del settore quando alle difficoltà interpretative in sede di applicazione delle norme si aggiungono, persino, le difficoltà interpretative per individuare il giudice competente.

Appunto per questo, proprio nel settore tributario, **la Consulta (ordinanza n. 392/93)** ha riconosciuto un margine di **scusabilità dell'errore**, quando ritenuto **incolpevole** in ordine all'interpretazione normativa di **fattispecie complesse**, “anche in correlazione col principio **della polisistematicità dell'ordinamento tributario**: ordinamento cui afferiscono produzioni normative talora **non** coordinate inquadrate in **microsistemi** settoriali, **che rendono particolarmente difficili l'individuazione di principi generali**, applicabili al di fuori dello specifico settore nel quale sono inseriti”.

Questa situazione di incertezza, inoltre, è spesso determinata anche da non univoche interpretazioni dottrinarie, soprattutto per quanto riguarda il concetto di “**tributo**”, alla luce dell'art. 53 della Costituzione, il quale dopo aver premesso che “**tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva**” aggiunge che “il sistema tributario è informato a criteri di progressività”.

Proprio alla luce del collegamento fra tributi e capacità contributiva si è aperto in dottrina un serrato dibattito che, si spera, possa terminare proprio a seguito delle recenti pronunce costituzionali.

A titolo indicativo, si riportano alcune tesi dottrinarie in tema di **tributo**:

- secondo il **RUSSO** è “la prestazione che lo Stato ed altri enti pubblici sono in grado di imporre al fine di procurarsi un'entrata ed in forza della loro sovranità, rispettivamente originaria o derivata, al di fuori di un nesso di corrispettività, e giustificata in via esclusiva sotto il profilo costituzionale, dalla

titolarità da parte del soggetto passivo di situazioni espressive della sua attitudine alla contribuzione”;

- secondo il **Falsitta**, il tributo viene qualificato in senso negativo; e cioè non è entrata parafiscale, non è espropriazione, non è prestito forzoso, ma è ciò che residua o risulta una volta depurata la categoria delle prestazioni imposte dalle sanzioni pecuniarie o dai prestiti forzosi;
- secondo il **Lupi**, il tributo, distinto tra imposte e tasse, è distinto dalle prestazioni imposte quali i contributi pensionistici, le quote di iscrizione delle imprese alle Camere di Commercio e dei professionisti agli albi professionali, fino ai canoni per l'utilizzo dei servizi pubblici essenziali, come ad esempio le tariffe telefoniche;
- secondo il **Fantozzi**, il tributo è una “prestazione patrimoniale imposta, caratterizzata dall'attitudine a determinare il concorso alle pubbliche spese”, senza fare, però, alcun riferimento alla tassa, che rappresenta un istituto al limite tra i tributi ed i corrispettivi dei servizi pubblici, ed a cui, secondo la Corte Costituzionale, neppure si applica il principio della capacità contributiva di cui al più volte citato art. 53 della Costituzione (**in tal senso, Ubaldo Perrucci, in Bollettino Tributario n. 10/2008 pagg. 817-819**).

Infine, è opportuno riportare il pensiero di **A. Berliri** secondo il quale:

- **l'imposta** può definirsi come il rapporto giuridico fra un ente pubblico dotato di supremazia tributaria e coloro nei cui confronti si verifica una situazione che il legislatore ritiene rivelatrice di capacità contributiva, rapporto avente lo scopo di far concorrere alle spese pubbliche del primo i titolari di quella situazione mediante l'assolvimento di un'obbligazione che la legge collega al verificarsi di quella situazione e **alla quale non corrisponde alcuna controprestazione da parte dell'ente impositore** (concetto sottolineato anche dal **Micheli e dal Giannini A.D.**);
- **la tassa**, è un rapporto giuridico di diritto pubblico a contenuto obbligatorio che nasce dalla legge **in relazione alla prestazione di un servizio pubblico**

gestito nell'interesse dei singoli e non della intera collettività, anche se a questa indirettamente utile, o al godimento di un bene appartenente al demanio o al patrimonio indisponibile dell'ente pubblico; inoltre, il riferimento alla capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione **non** può trovare applicazione nei confronti delle tasse (contra, **Gaffuri**);

- **il contributo** è il rapporto che nasce dall'arricchimento patrimoniale che il singolo risente per effetto di un'attività che l'ente pubblico svolge in vista di un interesse della collettività ma che, sia pure solo di riflesso, soddisfa anche l'interesse di una determinata cerchia di soggetti;
- in definitiva, l'imposta si rapporta alla capacità contributiva del contribuente, il contributo al vantaggio economico del singolo e alla spesa sostenuta dall'ente, la tassa all'interesse che il singolo soddisfa fruendo di un dato servizio pubblico.

A tal proposito, però, è interessante rileggere quanto scrive il **Berliri, in Principi di diritto tributario**:

“Giunti a tale conclusione **negativa** circa la possibilità di designare con il termine **tributo** un genus che comprenda come species l'imposta, il contributo e la tassa non ci si può non dare carico di un altro interrogativo: dato che il termine “**tributo**” ricorre con una certa frequenza sia in leggi tributarie che in leggi non tributarie, **quale è il suo significato concreto?**

La risposta non sembra difficile: molto spesso esso è usato come **sinonimo** di imposta e talora come termine volutamente **impreciso** per designare una prestazione che non sia o non si vuole inquadrare esattamente in una piuttosto che in un'altra delle **tre** categorie dell'imposta, della tassa e del contributo.

In ultima analisi: **un termine di significato sicuramente equivoco** e al quale, nella migliore delle ipotesi, **corrisponde un concetto meramente negativo: quello di entrata non contrattuale**”.

Dalla mancanza di una definizione precisa di tributo da parte del legislatore nonché dalla conseguente inadeguatezza, emersa nella prassi, del ricorso ai caratteri della

coattività, autoritatività, natura del rapporto (pubblicistico), finanziamento della spesa pubblica, è scaturito, in un'ottica estensiva, non solo il loro superamento ma soprattutto l'opportunità del riconoscimento della natura tributaria a tutte quelle prestazioni che non trovano giustificazione in una finalità punitiva perseguita dal soggetto pubblico o in un rapporto sinallagmatico tra la prestazione stessa ed il beneficio ricevuto dal singolo.

L'eventuale, futura adozione di tale prospettiva potrebbe risolvere i problemi relativi alla riconduzione nell'ambito delle diverse forme di concorso alle spese pubbliche di tutte quelle entrate che, per la diversa denominazione, sono di incerta qualificazione (ad esempio, tariffe, canoni, diritti e forse anche contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori), soprattutto in vista del prossimo federalismo fiscale.

In considerazione di tutto quanto sopra esposto e commentato, si spera che in futuro il dibattito dottrinario si stempererà alla luce dei precisi criteri ultimamente dettati dalla Corte Costituzionale che, si ribadisce, **ritiene tuttora le Commissioni tributarie giudici speciali** (contrariamente all'assunto di Perrucci, sopracitato).

Per cui bisogna **rivedere** l'iter di riordino ed accorpamento che sino ad oggi ha trovato giustificazione nel fitto intreccio con la materia fiscale di questioni **non** strettamente ad essa appartenenti.

Il blocco di questo trend espansivo non favorirà la certezza del diritto, che transita dalla concentrazione delle liti e non della loro frammentazione con interventi incrociati di giudici tributari, ordinari ed amministrativi, a meno che non si metta mano ad una seria ed organica riforma del processo tributario, come più volte segnalato nel presente lavoro.

PARTE SESTA

R) CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.

L'annuncio di una generale riforma della Giustizia nonché le recenti decisioni della Corte Costituzionale, circa la corretta delimitazione della giurisdizione del giudice speciale tributario, hanno riproposto il problema della necessaria ed urgente riforma del processo tributario per attuare concretamente il precetto costituzionale del “**giusto processo**” (art. 111 Cost.).

In particolare, la Corte Costituzionale, con le tre interessanti decisioni succitate (**ordinanza n. 57/2008, sentenza n. 64/2008 e sentenza n. 130/2008**), ha precisato che i giudici tributari, in quanto giudici speciali, devono limitarsi a decidere soltanto in tema di tributi, da intendersi come prestazioni imposte collegate alla pubblica spesa, con un presupposto economicamente rilevante e che tali requisiti possono essere riscontrati secondo il diritto vivente elaborato dalla giurisprudenza di merito e di legittimità.

Di conseguenza, secondo la Corte Costituzionale, i giudici tributari non possono più decidere in tema di COSAP, che non è propriamente un tributo, né in tema di sanzioni irrogate dall'Agenzia delle Entrate ma non attinenti a tributi, come nel caso delle sanzioni relative al c.d. lavoro nero.

Questo ristretto campo di giurisdizione, **limitato solo ai tributi**, deve necessariamente essere seguito dall'interprete sia per la legislazione passata sia soprattutto per la legislazione futura per evitare il contrasto con l'art. 102, comma secondo, e con la VI disposizione transitoria della Costituzione, giacché ne deriverebbe la creazione di un nuovo giudice speciale, costituzionalmente vietato.

Oltretutto, non bisogna dimenticare che, prima del suddetto intervento della Corte Costituzionale, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'ordinanza n. 3171 dell'11/02/2008, aveva invece stabilito la giurisdizione del giudice tributario in tema di sanzioni contro il sommerso.

Sempre in tema di competenza giurisdizionale, la Corte di Cassazione, a Sezioni

Unite, con la sentenza n. 14831 del 05 giugno 2008, ha stabilito che il giudice tributario innanzi al quale sia stato impugnato un provvedimento di fermo di beni mobili registrati, ai sensi dell'art. 86 D.P.R. n. 602/73, deve accertare quale sia la natura, tributaria o non tributaria, dei crediti posti a fondamento del provvedimento in questione, trattenendo, nel primo caso, la causa presso di sé, interamente o parzialmente (se il provvedimento faccia riferimento a crediti in parte di natura tributaria ed in parte di natura non tributaria), per la decisione del merito e rimettendo, nel secondo caso, interamente o parzialmente, la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della *translatio iudicii*.

Inoltre, allo stesso modo deve comportarsi il giudice ordinario eventualmente adito. Infine, il debitore, in caso di provvedimento di fermo che trovi riferimento in una pluralità di crediti di natura diversa, può comunque proporre originariamente separati ricorsi innanzi ai giudici diversamente competenti.

Da ultimo, nella confusione generale, spesso si inserisce lo stesso legislatore che, nel disciplinare determinati e nuovi istituti giuridici, come per esempio la transazione tributaria (art. 182-ter della nuova legge fallimentare) in caso di diniego, non stabilisce quale sia il giudice competente (e la stessa problematica si era riproposta in tema di fermi amministrativi, prima della novella legislativa).

In definitiva, dalla concisa ed incompleta panoramica di cui sopra, risulta evidente lo sconcerto e la rassegnazione del contribuente e del professionista che lo assiste, i quali spesso si trovano in difficoltà ad individuare il giudice competente, con il rischio di perdere tempo e pagare, nel frattempo, a titolo provvisorio, somme non dovute, che saranno rimborsate a distanza di molti anni.

E' arrivato, quindi, secondo me, il momento di mettere mano ad una seria riforma organica del processo tributario, approfittando della generale riforma della Giustizia preannunciata dal Presidente del Consiglio Berlusconi.

In definitiva, bisogna riconsiderare il processo tributario come un vero e proprio processo dove è assicurata una parità assoluta tra le parti nonché la possibilità di potersi difendere senza alcuna limitazione, soprattutto quando bisogna contrastare

accertamenti fiscali che spesso si basano su presunzioni, alcune volte legali, con inversione dell'onere della prova.

Per far ciò, però, è urgente sottrarre al Ministero dell'Economia e delle Finanze la gestione e l'organizzazione del processo tributario, in quanto parte interessata nel contenzioso, ed affidarla ad un organismo terzo, come per esempio la Presidenza del Consiglio dei Ministri o il Ministero della Giustizia, perché la giustizia tributaria oltre che "essere" deve necessariamente "apparire" neutrale.

Infine, è importante che in una materia difficile e delicata come quella tributaria i giudici siano professionalmente specializzati, a tempo pieno e, soprattutto, ben retribuiti, in quanto è assurdo che oggi il Ministero dell'Economia e delle Finanze corrisponda al relatore la misura cifra di **€ 25 netti**, pagata solo dopo molti mesi dal deposito della sentenza!

E' mortificante ed umiliante.

Inoltre, c'è da aggiungere che esiste un ulteriore delicato profilo dell'incompatibilità comune a tutti i magistrati: la possibile perdita di terzietà derivante da rapporti di parentela, affinità, coniugio, convivenza con soggetti che assumano la veste di difensori.

Questo profilo è reso complesso dal fatto che la legge non pretende che parenti ed affini di un giudice tributario rinuncino in toto alla libera professione; dunque, l'incompatibilità viene limitata ad un ambito territoriale circoscritto.

Si dovrebbero, quindi, ipotizzare norme di maggior rigore rispetto a quelle attuali.

Ed invece proprio questa è la nota oggi totalmente espunta dal nostro sistema almeno per le imposte più importanti, non a caso, peraltro, deferite innanzitutto alla speciale giurisdizione delle Commissioni tributarie, cioè ad un'esperienza che si vuole bensì immediatamente giurisdizionale ma, ancora oggi, per tanti versi, dai contorni garantistici sfumati e caratterizzata da una disciplina processuale sicuramente ancora lontana da quella che lo stesso ordinamento italiano riserva ad ogni altra giurisdizione (civile, penale, del lavoro, amministrativa, contabile e militare).

Per realizzare concretamente i principi di cui sopra, ho predisposto **un progetto di legge di riforma del processo tributario (interamente e gratuitamente scaricabile dal mio sito: www.studiotributariovillani.it)** che spero possa essere una base di discussione aperta a tutti gli operatori tributari, con l'auspicio che, anche tramite l'indispensabile appoggio degli Ordini professionali interessati, si possa sensibilizzare il mondo politico alla necessaria riforma.

Oltretutto, proprio alla luce di tutta la giurisprudenza costituzionale citata e commentata nella presente monografia, il legislatore tributario delle due l'una:

- **o lascia le cose come stanno**, ma in questo caso, per non incorrere nel divieto di creare "ex novo" giudici speciali, **deve rivedere l'oggetto della giurisdizione tributaria, limitandolo soltanto alle controversie di natura tributaria**, con i rischi, le problematiche, lo stato di incertezza e le difficoltà che abbiamo in precedenza evidenziato sui confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie;
- **oppure, "de iure condendo"**, sganciandosi dagli angusti vincoli della revisione, **istituisca Sezioni specializzate della magistratura tributaria** (cambiandone anche nome in Tribunali tributari e Corti di Appello tributarie), **con competenza giurisdizionale allargata anche ad entrate extratributarie nonché alle controversie in tema di contributi previdenziali.**

Oltretutto, con questa riforma, il legislatore, a livello processuale, dovrebbe anche consentire a tutte le parti processuali, senza alcuna limitazione o disparità:

- **di poter deferire il giuramento**, come era previsto dalla Legge n. 1 del 05 gennaio 1956, art. 6, **citata alla lett. A)**;
- **di poter citare testimoni**; oggi, infatti, le dichiarazioni rese da terzi sono **meri indizi** (C. Cost., sent. n. 18/2000 e Cassazione, sent. 10261/08 del 12/02/2008, nonché sentenze nn. 4269/2002 e 903/2002; ultimamente, però, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 16348 del 17/06/2008, ha escluso la validità degli atti notori per il divieto dell'art. 7 cit.); la deposizione potrebbe essere resa anche in forma scritta su un modello predisposto dal

Ministero; ogni risposta dovrà poi essere sottoscritta ed autenticata con l'intervento di un pubblico ufficiale;

- **di poter proporre domanda riconvenzionale**, oggi incompatibile con la struttura del processo tributario (**Cassazione, sentenza 20516 del 17 maggio 2006**);
- **di far valere il giudicato penale con efficacia vincolante**, oggi **non** operante nel processo tributario (**Cassazione, sentenza n. 13576/07 del 27 marzo 2007**). Inoltre, sempre per quanto riguarda i rapporti tra il giudizio tributario e quello penale, è opportuno precisare che l'acquisizione dei documenti da parte degli organi verbalizzanti avvenga sempre con il rispetto delle regole processuali, pena l'inutilizzabilità dei documenti stessi, contrariamente a quanto da ultimo sostenuto dalla Corte di Cassazione – Sezione tributaria – con la sentenza n. 22173 del 03/09/2008.

Oltretutto, se è vero che il processo tributario rinviene la sua naturale derivazione nel processo amministrativo, non si spiega come nell'uno (quello amministrativo) abbiano ormai trovato ingresso i mezzi di prova previsti dal codice di procedura civile (escluso soltanto il giuramento e l'interrogatorio formale, ai sensi dell'art. 33 D.Lgs. n. 80/98) mentre la prova testimoniale, che tra quei mezzi è certamente ricompresa, resti tuttora esclusa nel processo tributario (**M. Scuffi**); deve rispettare scrupolosamente il dettato costituzionale del **“giusto processo”** di cui all'art. 111, comma 2:

“Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti al giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”.

C'è da rilevare che l'inammissibilità della prova testimoniale non appartiene alla tradizione del nostro processo tributario.

Infatti, **l'esclusione della prova testimoniale fu sancita, per la prima volta, dal DPR n. 739 del 03 novembre 1981, che modificò l'art. 35 DPR n. 636/72.**

Prima di allora, dottrina e giurisprudenza prevalenti la ritenevano ammissibile e la riforma del 1992, su questo punto, ha segnato un pericoloso arretramento, limitando le possibilità di difesa del contribuente a vantaggio del fisco.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, già con la sentenza n. 12545 del 1992, in relazione a verbali riguardanti sanzioni amministrative ha escluso la necessità della querela di falso “quando l’opponente intende contestare la rispondenza alla realtà degli apprezzamenti e delle valutazioni del verbalizzante, in quanto la fede privilegiata non può essere attribuita nè a giudizi valutativi né alla menzione di quelle circostanze relative a fatti avvenuti in presenza del pubblico ufficiale che possono risolversi in suoi apprezzamenti personali” (vedi anche sentenze n. 3522/1999; n. 14038/2005; n. 15324/2005).

La Corte di Cassazione sta sviluppando, in quest’ultimo periodo, un’interessante giurisprudenza adeguatrice ai suddetti principi costituzionali, soprattutto con riguardo ai diritti dei contribuenti nel processo.

Ne è un esempio **la sentenza n. 20526/2006**, dove viene affermato il seguente principio:

“Quando invece si entra nell’ambito del processo, le parti devono essere collocate in condizioni **di parità, davanti al giudice terzo ed imparziale**.

E questa parità sarebbe lesa ove l’amministrazione potesse continuare a godere di una garanzia che, lungi dall’essere avallata dal giudice, sia stata da questo disattesa e dichiarata illegittima”.

Scrivo molto opportunamente **E. De Mita** (in Il Sole 24-Ore del 10 agosto 2008):

“Spesso la Corte Costituzionale ha legittimato la disparità di trattamento delle parti in nome di una asserita “**peculiarità**” del processo tributario: costituzionalmente, ora, **la parità delle parti** sancita dall’articolo 111 della Costituzione pone **un tema nuovo**, che dovrà condurre ad una rivisitazione complessiva del tema dell’esecuzione delle sentenze tributarie”, nonché, secondo me, dell’intera normativa processuale tributaria.

Questo potrebbe contribuire “all’avvento, anche in Italia, di una Corte Suprema della giustizia tributaria, costituzionalmente garantita, come già accade in Germania, organizzata in varie Sezioni, anche unite, in grado di corrispondere pienamente alle moderne esigenze di una giustizia tributaria più veloce, e più stabile, oltre che qualitativamente più accreditata” (C. Glendi, in Editoriale GT n. 1/2008, pag. 5).

Quanto sopra anche per rispettare, sul piano processuale, il principio comunitario di **“effettività e pienezza della tutela giurisdizionale”**, posto che il sistema nazionale **non** deve essere tale da rendere impossibile od eccessivamente gravoso l’esercizio dei diritti attribuiti al singolo dalle norme comunitarie (CGCE 199/82 S. Giorgio).

Oltretutto, l’art. 111 Cost. (novellato dalla legge costituzionale n. 2 del 23 novembre 1999, in vigore dal 07 gennaio 2000), che riconosce il diritto alle condizioni di parità, **ossia alla parità delle armi**, sembra seriamente vulnerato anche dal riconoscere efficacia retroattiva (e dunque applicabilità ai processi pendenti) di regole di nuovo conio comunque in grado di pesare sui processi stessi e di pregiudicarne l’esito a favore di una delle parti del rapporto, sempre la stessa, il fisco.

Ed un esempio lampante del fenomeno patologico di cui sopra lo abbiamo nella recente vicenda delle **“c.d. cartelle mute”**, le cui norme sono state modificate a favore del fisco dall’art. 36, comma 4-ter, D.L. n. 248 del 31/12/2007, convertito con modificazioni nella legge n. 31 del 28/02/2008 (anche se, ultimamente, le Commissioni tributarie di Venezia, Bari e Grosseto hanno rimesso gli atti alla Corte Costituzionale).

A conclusione del presente lavoro, che non vuole certo avere la presunzione della completezza, ritengo importante riportare quanto opportunamente scritto da **F. Tesouro**:

“ I punti sui quali dovrebbe impegnarsi l’opera riformatrice di un legislatore avveduto sono dunque molti.

Non viviamo però un tempo felice, nel quale si può fare affidamento sull’opera del legislatore.

Va però in chiusura ribadito un punto.

A nulla vale un sistema perfetto di norme processuali se i protagonisti del processo non sono professionalmente idonei.

Il processo tributario diventerà un “processo giusto” solo quando i giudici saranno giudici e i difensori saranno avvocati” (F. Tesauro, Per una Costituzione fiscale europea – CEDAM – 2008 – pag. 354).

Lecce, 24 settembre 2008

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

WWW.STUDIOTRIBUTARIOVILLANI.IT – E-MAIL AVVOCATO@STUDIOTRIBUTARIOVILLANI.IT

INDICE

- Premessa	pag. 02
- Introduzione	pag. 04

PARTE PRIMA

A) Storia delle Commissioni tributarie	pag. 06
1) Commissione Centrale Ministeriale	pag. 07
2) Commissione Provinciale e Commissione Centrale	pag. 07
3) Commissioni Provinciali e Commissioni distrettuali	pag. 08
4) Commissioni Amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari	pag. 09
5) Possibilità di deferire il giuramento	pag. 10
6) Integrazione dell'accertamento su rinvio della Commissione tributaria	pag. 11

- 7) Le Commissioni tributarie di primo e di secondo grado** pag. 12
- 8) Le attuali Commissioni provinciali e regionali. Corte Suprema di Cassazione** pag. 15
- B) Natura giuridica delle Commissioni Tributarie** pag. 18
- C) Revisione delle Commissioni Tributarie** pag. 23
- D) Termine ordinatorio per la revisione** pag. 24
- E) Componenti delle Commissioni Tributarie** pag. 27
- F) Costituzionalità del nuovo contenzioso tributario** pag. 29
- G) Inviti della Corte Costituzionale al Legislatore . Pubblicità delle udienze** pag. 31

PARTE SECONDA

- H) Materie di competenza delle Commissioni tributarie** pag. 33

I) Concetto di “legge tributaria”	pag.33
L) Invito della Corte Costituzionale ai giudici tributari	pag. 35
M) Concetto di “tributi”	pag. 36
1) sentenza n. 64/2008	pag. 36
2) sentenza n. 130/2008	pag. 39

PARTE TERZA

N) Concetto di “tributi” secondo la Corte di Cassazione	pag. 42
1) Concetto generale. Qualificazione formale	pag. 43
2) Le sentenze in tema di COSAP	pag. 46
3) Le sentenze in tema di lavoro nero	pag. 50
4) La competenza in tema di TIA	pag. 55
5) Le sentenze in tema di contributo sanitario nazionale (SSN)	pag. 57

- 6) Competenza in tema di V.I.A.
(valutazione di impatto ambientale) pag. 59**
- 7) Competenza in tema di pagamento di
diritti aeroportuali pag. 61**
- 8) Inammissibile l'azione di accertamento
negativo in materia tributaria.
Circolari ministeriali pag. 62**
- 9) Competenze in tema di fermo di beni
mobili registrati pag. 64**
- 10) Competenza in tema di contributi INPS pag. 68**
- 11) Competenza in tema di canone per il
servizio di depurazione delle acque reflue pag. 68**
- 12) Competenza in tema di rimborso
fornitura di gas pag. 70**
- 13) Competenza in tema di
risarcimento danni pag. 70**
- 14) Controversia tra sostituto di imposta e sostituito pag. 72**
- 15) Consorzi di bonifica pag. 73**

16) Diritti camerali	pag. 74
17) Tasse di scopo	pag. 74
18) Atti neutri	pag. 75
19) Maggiore rateazione	pag. 76
20) Tasse automobilistiche	pag. 76
21) Infrazioni valutarie	pag. 77
22) Giurisdizione contabile. Danno erariale	pag. 77
23) Conclusione.....	pag. 78

PARTE QUARTA

O) Concetto di “controversia tributaria” secondo la Corte di Cassazione e la Corte Costituzionale	pag. 79
P) Competenza tributaria in tema di furto di elettricità	pag. 81

PARTE QUINTA

Q) La posizione della dottrina **pag. 84**

PARTE SESTA

R) Considerazioni conclusive **pag. 88**

INDICE **pag. 96**

Lecce, 24 settembre 2008

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

WWW.STUDIOTRIBUTARIOVILLANI.IT – E-MAIL AVVOCATO@STUDIOTRIBUTARIOVILLANI.IT