

e) Organico dei componenti delle Commissioni tributarie.

La diminuzione del carico di lavoro pendente innanzi alle Commissioni tributarie, ha indotto l'Organo di autogoverno a ridurre ulteriormente, rispetto agli anni precedenti, il numero di posti che sono stati messi a concorso, pur in presenza di numerose vacanze.

Come più puntualmente si può ricavare dalle tabelle finali allegate alla presente relazione, il numero dei magistrati tributari in servizio al 31 dicembre 2004 è di 5.645 unità, di cui 1.057 Presidenti di Commissione e di sezione, 955 vice Presidenti di sezione e 3.633 giudici.

Alla stessa data, quindi, tenuto conto dell'organico tabellare, che come detto è di 8.484 unità, risultano vacanti complessivamente 343 posti di Presidente di Commissione e di sezione; 449 posti di vice presidente di sezione e 1.887 posti di giudice nelle varie Commissioni Tributarie.

Anche quest'anno trova conferma il dato che fa registrare più carenze in organico nelle Regioni nelle quali vi è un maggior numero di Commissioni tributarie Provinciali. Tra queste ultime, è accentuata la "scopertura" per quelle Commissioni con un maggior numero di sezioni. La Regione con il più alto numero di vacanze in organico è la Lombardia, ove (al 31.12.2004) sono scoperti 41 posti di Presidente di sezione, 65 posti di vice Presidente di sezione e 259 posti di giudice. In Campania, mancano 41 Presidenti di sezione, 48 vice Presidenti e 176 giudici; in Piemonte, sono vacanti 28 posti di Presidente di sezione, 46 di vice Presidente e 188 posti di giudice; nel Lazio, sono vacanti 43 posti di Presidente di sezione, 28 di vice Presidente e 168 posti di giudice.

Vi sono, poi, Regioni in cui, a fronte di un organico ritenuto non sufficiente corrispondono maggiori vacanze. E' il caso della Liguria, che, pur avendo soltanto cinque Commissioni tra regionali e provinciali (per un organico totale di 366 magistrati), registra vacanze per 18 Presidenti di sezione, 23 vice Presidenti di sezione e 109 giudici, con una percentuale di circa il 41%. Anche il Veneto, si trova nella stessa situazione poiché mancano 22 Presidenti di sezione, 39 vice Presidenti e 152 giudici; complessivamente su un organico di 564 unità (che sembra insufficiente) mancano 213 unità, che rappresentano il 38%. Infine, la Provincia autonoma di Bolzano, registra oltre il 50% di scopertura di organico dove su 54 magistrati, ne risultano mancanti 28.

Appare, quindi, sempre più pressante l'esigenza che si programmi e si effettui un monitoraggio, che consenta di fotografare e verificare le situazioni delle singole Commissioni Tributarie, rilevando le sopravvenienze e le definizioni dei ricorsi, calibrando gli indici di lavoro sulla base del peso ponderato di ogni singolo ricorso, al fine di ridisegnare una nuova mappa degli uffici delle Commissioni tributarie che tenga conto della diversa realtà che si registra territorialmente e delle modifiche che sono nel frattempo intervenute anche con la creazione di nuove province.

Questa attività, esige la costituzione di una commissione paritetica, da nominare d'intesa con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

f) Il personale amministrativo.

Il personale degli Uffici di Segreteria delle Commissioni tributarie è attualmente gestito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, sulla base della dotazione organica prevista, per ciascuna Commissione, dal D.M. 21 dicembre 2001 (in G.U. n° 91 del 18 aprile 2002).

Rispetto all'anno 2003 – in cui erano rilevabili esuberi minimi, assommanti a poche unità – i dati relativi al 2004 evidenziano un aumento generale del personale delle Segreterie, ma con la grave anomalia che tale aumento non ha compensato la carenza del profilo C1 segnalata nella precedente relazione, vale a dire quello riguardante il personale legittimato, unitamente all'Area B3 (il cui esubero è risultato inferiore alla carenza dell'Area C1) a svolgere le mansioni che più propriamente attengono all'espletamento del servizio giurisdizionale (assistenza ai collegi in udienza, verbalizzazione, etc.).

Per fornire un quadro riassuntivo e schematico, va detto che i dipendenti effettivamente in servizio al 31 dicembre 2004, ammontano a 2.479 unità, su una pianta organica di 2.483 unità.

Sul totale, si riscontra un esubero nei profili B1, B2 e B3 (in tutto, più 65 unità), mentre nel profilo A1 vi è quasi la parità.

L'area C è invece quella che, evidenzia le carenze già segnalate. Invero, a fronte di una scopertura per numero di 71 unità nel profilo C1, vi è parità tra esubero nel profilo C2 e carenze nel profilo C3 (rispettivamente più 16 e meno 16). Manca, in fine, una unità nell'area dirigenziale, presso la Commissione Tributaria Regionale per il Friuli Venezia Giulia.

Anche quest'anno, il Consiglio ritiene di dover richiamare l'attenzione del legislatore, sull'anomalia derivante dal fatto che il personale amministrativo delle Commissioni Tributarie, abbia un rapporto organico e di servizio con la parte pubblica resistente in giudizio, fatta eccezione per le controversie in materia di tributi locali e per altri tributi minori.

Pertanto, permane questa che non si esita a definire una situazione anomala già evidenziata lo scorso anno.

Il Consiglio, quindi, ravvisa le stesse esigenze prospettate nella precedente relazione, soprattutto sotto il profilo dell'ipotizzata e mancata creazione di un autonomo ruolo per il personale delle Segreterie delle Commissioni Tributarie, sotto una dirigenza sufficientemente autonoma dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che curi l'aggiornamento e la preparazione professionale del predetto personale. Al riguardo, non risulta, peraltro, risolta la questione relativa alla qualifica del personale da assegnare alle udienze nella veste di segretari verbalizzanti.

Peraltro, anche per il personale assegnato a questo Consiglio è auspicabile la creazione di un ruolo autonomo alle dirette dipendenze del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, in considerazione del fatto che, già dal 2001, detto personale è inserito in una dotazione che si discosta dalla previsione dell'articolo 30 del D.Lgs. 545/92.

Si ricorda, in proposito, che nell'omologo organo di autogoverno del Consiglio Superiore della Magistratura, il personale è inquadrato in un proprio ruolo.

Si deve, a questo punto, sottolineare e lamentare il mancato coinvolgimento del Consiglio, in ordine alla predisposizione di un regolamento, che, secondo quanto si è appreso in questi giorni per le vie non ufficiali, sarebbe stato già elaborato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Detto regolamento darebbe una diversa collocazione anche al personale delle Commissioni tributarie, materia questa che, incidendo necessariamente sul funzionamento delle stesse Commissioni, avrebbe dovuto essere portato preventivamente alla cognizione del Consiglio, che, ai sensi dell'art. 24 lett. i) del D.Lgs. 545/92 ha l'obbligo di esprimere il relativo parere.

g) Le strutture materiali.

L'esame delle relazioni presentate a questo Consiglio dai Presidenti delle Commissioni tributarie evidenzia, come dato complessivo, una situazione leggermente migliorata rispetto a quanto denunciato lo scorso anno con riferimento alla sistemazione logistica delle Commissioni tributarie.

Permangono, tuttavia, situazioni localmente deficitarie che si registrano da tempo. A parte quella relativa alla Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, che appare veramente grave, si segnalano le Commissioni per le quali sarebbe necessario intervenire. Queste ultime sono: le Commissioni tributarie provinciali di Varese, di Savona, di Brescia, di Cagliari, di Vercelli, di Potenza, di Trieste, di Lodi. Anche la Commissione Tributaria Regionale della Basilicata si trova in serie difficoltà logistiche.

Per altro verso, corre obbligo di segnalare anche le situazioni che si sono risolte positivamente, come quella della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, che fu nella precedente relazione evidenziata.

Anche quest'anno è opportuno ribadire l'utilità di un intervento, che consenta, ove possibile, il trasferimento della sede delle Commissioni al di fuori del capoluogo di Provincia.

E' appena il caso di citare le disfunzioni e le carenze, anch'esse oggetto di specifica menzione in molte delle relazioni dei Presidenti di Commissioni Tributarie relative ad arredi, strumentazione (fotocopiatrici, computer, etc.), disponibilità di testi e di riviste giuridiche specializzate.

PARTE TERZA

LE RIFORME

Capitolo I

1. Le riforme approvate dalla legge 2 dicembre 2005 n. 248 di conversione del d. l. 30 settembre 2005: valutazione e prospettive

a) Il nuovo status del giudice tributario a seguito della modifica dell'art. 11 del D.Lgs. 545/92

Il “nuovo” art. 11 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, così come definito dalla legge di conversione del D. L. 203/2005, modifica profondamente alcune fra le più rilevanti disposizioni che compongono l'ordinamento giudiziario dei magistrati tributari.

Questo Consiglio ritiene suo dovere procedere ad una ricognizione del nuovo sistema prospettando così al Ministro una prima valutazione circa i nodi essenziali della riforma. Mentre un parere più articolato e specifico dovrà essere predisposto in vista della approvazione da parte del Ministro delle nuove “tabelle” di cui all'art. 44 ter del D. Lgs. 545/1992, in applicazione della lettera b) del 4° comma del “nuovo” art. 11.

E' agevole osservare che l'attenzione dei giudici tributari si è logicamente incentrata sul venir meno del vincolo che imponeva a ciascuno di loro di richiedere, al compiersi del decennio di permanenza in una commissione, il trasferimento ad altra. E l'apprezzamento è stato in proposito unanime.

La mobilità fra uffici è stata sostituita da una mobilità fra sezioni, a scadenze più ravvicinate, in quanto “i componenti delle commissioni tributarie provinciali e regionali non possono essere assegnati alla stessa sezione della medesima commissione per più di cinque anni consecutivi”.

La norma impegna il Consiglio sotto un duplice profilo: in primo luogo dovrà essere valutato se il termine quinquennale decorra dalla data di entrata in vigore della nuova legge. In favore di questa soluzione militano considerazioni relative alla non retroattività delle disposizioni normative; invero lo status di giudice tributario viene modificato, con un elemento di mobilità, all'interno delle commissioni; quindi si potrebbe ritenere che il termine quinquennale inizi a decorrere dalla entrata in vigore della legge.

In secondo luogo, la disposizione contiene un'implicita ma netta valorizzazione del sistema tabellare per la assegnazione degli affari. Invero la mobilità fra le sezioni non avrebbe senso se tutte si occupassero promiscuamente di ogni tipo di controversia. Dovrà dunque essere cura di questo Consiglio vigilare per la generalizzata e corretta utilizzazione del sistema, del resto già in uso in molte

commissioni. Non si può sottacere d'altra parte, che già l'art. 6 del D.Lgs. 545/92, sollecita i Presidenti di Commissioni nel predisporre, all'inizio di ogni anno, la composizione delle sezioni sollecita l'avvicendamento dei componenti delle stesse, in base ai criteri fissati dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

Viene ritenuta assai positiva la articolazione delle procedure di nomina dei giudici tributari in due distinti concorsi. Di cui il primo riservato ai giudici già in servizio, che intendano chiedere il trasferimento ad altra sede o ad altre funzioni; mentre il secondo tipo di concorso provvede esclusivamente al reclutamento di nuovi giudici tributari che coprano gli uffici "rimasti vacanti dopo l'espletamento dei concorsi" del primo tipo.

In proposito, sembra che per "posti rimasti vacanti" debbano intendersi quelli banditi e non coperti con il primo concorso, e non quelli che risultano vacanti a seguito del trasferimento dei giudici che abbiano conseguito una nuova funzione o una nuova sede. Questi posti "di risulta" potranno cioè esser qualificati come "rimasti vacanti" solo quando abbiano –a loro volta- formato oggetto di un concorso riservato ai giudici già in servizio.

Un ulteriore profilo positivo della riforma è l'indicazione dei criteri secondo cui dovranno essere formate le tabelle per la valutazione dei concorrenti nei concorsi di cui si è riferito.

La nuova legge prevede cioè che le nomine debbano avvenire secondo "i criteri di valutazione ed i punteggi di cui alle tabelle E e F, risultanti dall'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 44-ter, allegate al presente decreto, tenendo conto delle attitudini, della laboriosità e della diligenza di ciascuno di essi e, nel caso di parità di punteggio, della maggiore anzianità di età".

La disposizione enuncia la logica esigenza che nei concorsi si tenga conto "delle attitudini, della laboriosità e della diligenza di ciascuno" dei concorrenti. Viene così sottolineata l'urgenza di procedere alla approvazione di nuove tabelle, dal momento che quelle originarie allegate al D.Lgs. 545/1992 ed oggi applicabili dopo l'annullamento da parte del TAR Lazio dei criteri contenuti nel D. M. 6 giugno 2002, non contengono alcuna specifica valutazione delle attitudini (che vengono soltanto dedotte in via presuntiva dal possesso di determinati titoli), e non attribuiscono alcun rilievo a laboriosità e diligenza.

Il richiamo alla laboriosità e alla diligenza pone un ulteriore problema: dovrà essere cioè predisposto un unico meccanismo di valutazione, ovvero i meccanismi di valutazione dovranno (o potranno) essere differenziati a seconda che si provveda ad un concorso "per trasferimento" o ad un concorso "di prima nomina"?

A questo proposito, si può ricordare che le tabelle approvate con D. M. 6 giugno 2002 (così come le tabelle previste dal D.Lgs. 545/92) riguardavano l'unico concorso allora previsto cui potevano partecipare tanto i giudici tributari già in servizio quanto gli aspiranti "esterni"; anche se questi ultimi entravano concretamente in gioco solo ove non vi fossero aspiranti "interni", che godevano del diritto di precedenza assoluta.

Alcuni importanti profili delle tabelle approvate con D. M. 6 giugno 2002 erano poi concretamente applicabili solo ai concorrenti "interni", in quanto

laboriosità, diligenza ed attitudine dovevano essere “valutate comparativamente con gli altri componenti della Commissione in relazione al rispetto dei termini, alle modalità di esercizio delle funzioni, nonché alle altre attività inerenti al funzionamento della Giustizia Tributaria”. E dunque l’attribuzione del relativo punteggio sembrava presupporre l’appartenenza dell’aspirante ad una Commissione della Giustizia Tributaria.

La soluzione migliore è probabilmente costituita dalla elaborazione di un unico sistema tabellare, ferma restando la inutilizzabilità logica di alcuni parametri in sede dei concorsi per il primo reclutamento dei giudici tributari.

Il più rilevante dei nodi posti dalla riforma è senza dubbio costituito dalla sopravvivenza o meno nel nuovo sistema della “esclusiva” per i posti di presidente di commissione e di sezione, sancita esclusivamente, in favore dei “magistrati ordinari, ovvero amministrativi o militari, in servizio o a riposo”, dall’art. 3 del D. Lgs. 545/1992.

Il Consiglio, pur ritenendo opportuno una riflessione approfondita sul tema, rileva che la previsione del concorso interno, riservato a coloro che sono già magistrati tributari, rappresenta un passo in avanti ed una ulteriore spinta verso la parificazione degli stessi magistrati. Quanto al possesso dei necessari titoli di qualificazione professionale, rispetto all’accesso ai posti direttivi previsto dall’art. 3 D. Lgs. 545/92, si impone più che mai una rivisitazione di detta norma che consenta la formazione di un unico corpo di giudici tributari, allocati tutti su un piano di pari dignità, proprio perché tutti sottoposti, da oggi in poi, al vaglio della loro professionalità.

b) La modifica dell'art. 7 comma 1 lettera d) D.Lgs. 545/92

Detta norma prevedeva e prevede, tra i requisiti generali, che devono possedere i componenti delle Commissioni tributarie, quello di non aver superato, al momento della nomina, i settantadue anni di età.

La modifica in parola, salutata anch'essa con ampio consenso e già oggetto di specifiche richieste nelle precedenti relazioni, pone rimedio ad una concreta difficoltà di funzionamento del Consiglio di Presidenza. Invero la Corte dei Conti aveva più volte negato la registrazione di alcune nomine di giudici tributari - vincitori di concorso ed in possesso, momento del prescritto requisito dell'età - che alla successiva data del controllo della Corte, avevano compiuto il settantaduesimo anno d'età. L'aver ancorato detto requisito alla scadenza del termine stabilito nel bando di concorso e non al momento della registrazione della nomina, garantisce una data obiettiva e certa per tutti i candidati ed evita disparità di trattamento in ragione di tempi diversi che tutta la procedura, dalla delibera di nomina all'emissione del decreto e successiva registrazione, può comportare.

c) Parziale modifica dell'art. 44 comma 1 del D.Lgs. 545/92

Il Consiglio più volte si è espresso in ordine all'anacronistica situazione in cui versa la Commissione Centrale.

Nel richiamare le osservazioni formulate nelle precedenti relazioni, corre obbligo di fare un brevissimo cenno di condivisione alla parziale modifica di detto articolo.

La norma modificata stabilisce che, solo dopo la cessazione dell'attività della Commissione Centrale, i suoi componenti entrano a far parte dell'ordinamento giudiziario tributario.

Anche questa novella va nella direzione giusta. Il Consiglio, tuttavia, in questa sede, si astiene dal formulare ulteriori commenti, dovendo poi pronunciarsi sulla portata di detta disposizione, che nella sua precedente dizione, aveva determinato contrasti interpretativi con gli organi della giustizia amministrativa.

*d) Ampliamento della giurisdizione tributaria**dl) Linee evolutive della giustizia tributaria*

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

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

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

Sul piano dell'adeguamento del processo tributario, gran parte del percorso è stato compiuto, anche se rimangono ancora aperti alcuni problemi, quali l'introduzione della prova testimoniale (questione acuitasi con l'attribuzione alle C.T. di tributi prima appartenenti alla cognizione del G.O.), l'impugnazione dei provvedimenti cautelari emessi dal primo giudice, la previsione di un giudizio di equità per le liti fiscali di minor valore ed altre questioni.

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

Non si è dubitato della legittimità costituzionale della innovazione per una possibile violazione dell'art. 102 della Costituzione, che fa divieto di istituzione di

giudici speciali, nel solco della precedente giurisprudenza del Giudice delle leggi. Posta di fronte al problema della estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie a seguito della riforma del '92, la Corte costituzionale, con ordinanza n. 144 del 1998, ebbe a dichiarare manifestamente infondata la questione, atteso che la modifica mediante ampliamento della competenza delle Commissioni tributarie non valeva a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale, essendo rimasto non snaturato né il sistema di estrazione dei giudici (anzi migliorato dal punto di vista dei requisiti di idoneità e di qualificazione professionale e delle incompatibilità), né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie, anche se riconfigurata mediante una soluzione unitaria e aggiornata con la previsione di imposte locali in aggiunta a quelle statali e con l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile.

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

d2) La riforma del 2001

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

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

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

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

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

commissioni e l'indicazione, da una parte, dei soggetti che possono essere parti nel giudizio e, dall'altra, degli atti impugnabili.

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

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

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

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

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

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

La disputa circa la natura della giurisdizione tributaria, vale a dire se sia giurisdizione sull'atto o sul rapporto, è stata da tempo composta dalla Corte di Cassazione con l'affermazione che la giurisdizione è sull'atto allorquando si limita a valutare la legittimità del provvedimento, mentre è sul rapporto quando scende ad esaminare l'*an* ed il *quantum* della pretesa tributaria.

Pur considerando tassativa la indicazione degli atti contro i quali è dato proporre ricorso, la Corte di Cassazione, al fine anche di evitare vuoti di tutela, ha sempre ammesso la interpretazione estensiva degli atti espressi, procedendo ad una ricostruzione delle relative categorie che valorizzasse i profili funzionali e

contenutistici dell'atto rispetto alla denominazione. Tant'è che alcuni atti, quali il diniego o la revoca di agevolazioni e il rigetto di domande di definizione agevolata, non elencati nell'art. 16 D.P.R. 1972/636 sono stati inseriti nell'art. 19 D.Lgs. 1992/546 in virtù della elaborazione giurisprudenziale che già li aveva assimilati ad atti di accertamento.

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

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

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

d3) La sentenza delle Sezioni Unite 2005/16776

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

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

La conseguenza più importante che discende dalla pronuncia della Suprema Corte pare, tuttavia, essere quella del superamento del principio della tassatività,

costantemente ribadito in passato dalla giurisprudenza di legittimità, degli atti impugnabili, nel senso che si possa ormai adire il giudice tributario, anche per atti che non si richiamano a quelli impositivi (*latu sensu*) o di riscossione, mentre il silenzio-rifiuto è da ritenere che continui ad essere impugnabile soltanto se riguarda mancati rimborsi (di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od altri accessori), essendo principio comune alle teorie sul silenzio che la sua qualificazione (nella specie, ai fini dell'impugnativa davanti al giudice tributario) debba essere prevista da una norma.

Alla luce del nuovo orientamento interpretativo, l'art. 19 viene ad assumere un significato soltanto esemplificativo ed affermativo del carattere impugnatorio del processo tributario, essendo sufficiente per l'accesso al controllo giudiziario anche un atto espresso di natura diversa da quelli elencati in detto articolo oppure un atto tacito, nei casi previsti, permanendo pur sempre necessario la connotazione di processo di impugnazione-merito.

d4) Le nuove disposizioni in materia di giustizia tributaria

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

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

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

In particolare, l'art. 62 dispone che i comuni possono, con regolamento, escludere l'applicazione dell'***imposta comunale sulla pubblicità***, sostituendola con un canone in base a tariffa. Analogo potere è riconosciuto dall'art 63, nella versione modificata dalla L. 1998/448, a comuni e province, i quali possono, con regolamento, escludere l'applicazione della ***tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche***, sostituendola ugualmente con il pagamento di un canone in base a tariffa.

La L. 1998/448, poi, all'art. 31, 28° comma, abrogando l'art. 17, ult. comma, L. 1976/319, ha stabilito, senza possibilità di scelta da parte dell'ente, che il ***canone per***

il servizio di scarico e di depurazione delle acque di rifiuto provenienti da superfici e fabbricati privati, integrante un tributo comunale sulla scorta della precedente normativa, è quota tariffaria. La decorrenza di tale innovazione, inizialmente fissata al 1° gennaio 1999, è stata successivamente rinviata fino all'avvento del servizio idrico integrato, ma, in virtù dell'art. 24 D.Lgs. 2000/258, che ha soppresso il precedente rinvio, è stata resa operativa a partire dalla data dell'entrata in vigore dello stesso D.Lgs. (3 ottobre 2000).

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

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

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

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

La natura di entrata patrimoniale del c.o.s.a.p. ha trovato definitivo riconoscimento da parte delle S.U. della Corte di cassazione (ord. 2003/121667; sent.

2005/1239), le quali hanno affermato, nella prima pronuncia, che, a seguito dell'entrata in vigore della L. 1998/448, *“il c.o.s.a.p. è stato concepito dal legislatore come un quid ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, del tributo (t.o.s.a.p.) in luogo del quale può essere applicato, e che lo stesso, nel solco di un processo politico-istituzionale inteso ad una sempre più vasta defiscalizzazione delle entrate rimesse alla competenza degli enti locali (canoni di fognatura e di depurazione delle acque, remunerazione dei servizi di pubbliche affissioni e di ritiro dei rifiuti urbani, e così via), risulta disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale del bene”*.

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

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

Nella medesima prospettiva della defiscalizzazione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani si è mosso il D.Lgs. 1997/22, che ha previsto, in sostituzione del tributo, l'introduzione di una tariffa, la cui disciplina è anch'essa caratterizzata dalla commistione di elementi di natura tributaria ed elementi di natura privatistica. Dati i ripetuti differimenti per l'entrata in vigore della TIA, non si sono avute fino ad oggi pronunce dirette della S.C., che, peraltro, esaminando la c.o.s.a.p., ha prefigurato, nell'ambito di un *obiter dictum*, *“il canone di ritiro dei rifiuti urbani”* come *“corrispettivo”* (v. motivazione in S.U. 2003/12167).

Si deve, pertanto, ritenere che i canoni di cui trattasi abbiano proprio natura di corrispettivo e, in quanto derivanti da prestazioni in precedenza di carattere tributario,