

## Atti impugnabili degli enti locali

### Tendenze della giurisprudenza\*

#### I. Cenni generali sulla impugnabilità degli atti avanti al giudice tributario.

L'art. 2 del D.lgs. 546/1992, così come modificato dalla Finanziaria del 2002, ha fortemente inciso sulla determinazione dell'oggetto del processo tributario, prevedendo l'ampliamento della giurisdizione del giudice tributario a *“tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali, comunque denominati”*, in accordo con il processo di “federalizzazione” delle entrate tributarie.

Tuttavia, alla riscrittura dell'art. 2 non ha fatto eco alcuna contestuale o successiva modifica dell'art. 19 del D.lgs. 546/1992 in materia di atti impugnabili avanti al giudice tributario. Ciò ha comportato la necessità di una interpretazione giurisprudenziale adeguatrice del suddetto articolo 19, interpretazione che fosse conforme alla volontà di consentire al giudice tributario di conoscere dell'attuazione/applicazione di tutti i tributi, non solo erariali, ma anche e soprattutto locali. A tale riguardo, infatti, deve sottolinearsi che l'elenco degli atti impugnabili avanti alle commissioni tributarie, così come contenuto nell'art. 19, sconta il limite di essere costruito sulla base di una visione essenzialmente statalista del tributo. Gli atti elencati rappresentano l'ultimo stadio della procedura di attuazione/accertamento prevista in materia di tributi erariali o modellati su tale *format*, ma non tiene conto del fatto che sussistono altre espressioni di potere impositivo, vuoi volto alla determinazione del tributo, vuoi volto alla momento della sua riscossione.

Considerando quanto precede e la necessità del contribuente di poter contestare avanti ad una autorità giudiziaria atti di natura sostanzialmente impositiva, la giurisprudenza di legittimità ha scardinato l'assunto secondo cui gli atti impugnabili sarebbero un *numerus clausus*, con la conseguenza che l'elenco di cui all'art. 19 non va considerato “tassativo” ed “esaustivo”. In particolare, la Suprema Corte ha sostenuto che *“La riforma del 2001 ha poi necessariamente comportato una modifica dell'art. 19 del D. Leg. 546/1992; l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni*

\* Rassegna a cura di Federica Maria Bucci, dottoranda in diritto tributario europeo, Università di Bologna

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.)” (Cass. Civ., Sez. Un. n. 16776/2005). Si tratta, dunque, del riconoscimento del primato della sostanza sulla forma<sup>1</sup>, il quale determina in capo al giudice un dovere di analizzare la situazione fattuale in cui si è venuto a trovare il contribuente, riconoscendogli il diritto di agire in giudizio ogni qual volta il “provvedimento” abbia come effetto quello di generare un interesse a contestarne il contenuto<sup>2</sup>. L’elenco di cui all’art. 19 è, quindi, meramente indicativo di “situazioni-tipo” eterogenee tra di loro, ma dotate di un minimo comune denominatore costituito dall’esistenza di una pretesa impositiva capace di generare, nei confronti del destinatario dell’atto, quell’interesse attuale e concreto necessario per agire in giudizio e contrastare la suddetta pretesa<sup>3</sup>. Al riguardo, la Suprema Corte ha avuto modo di esprimersi, specificando che si ha un interesse ad agire qualificato, ex art. 100 c.p.c., quando la pretesa impositiva in

---

1 Cfr. Cass. Civ., Sez. Un., n. 23832/2007. “Esigenze imprescindibili di tutela del contribuente impongono di includere tra gli atti autonomamente impugnabili innanzi al giudice tributario tutti quegli atti che, pur essendo “atipici” in relazione ad una diversa denominazione ad essi attribuita dall’amministrazione finanziaria, abbiano, comunque, la stessa sostanza e svolgano la medesima funzione degli atti tipizzati nell’elenco di cui all’art. 19, co. 1 del D.lgs. 546/1992”.

2 E. A. Sepe, *Ancora sulla impugnabilità degli atti "atipici" e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione*, in *Il Fisco*, n. 4/2008, p. 1-614. L’Autore, con specifico riguardo alle condizioni di impugnabilità degli atti c.d. atipici, afferma che “la valenza da riconoscere oggi a tale norma [art. 19, D.Lgs. 546/1992, n.d.r.] non è più quella di una elencazione tassativa degli atti impugnabili, bensì di una indicazione di situazioni-tipo, consistenti appunto nella configurazione di una pretesa (in fase di cognizione o già in fase esecutiva) che, ove ravvisabile in una serie di altri casi non predeterminati, ma identificabili in via di interpretazione analogica, consentono di ritenere insorto in capo al soggetto destinatario di essa quell’interesse qualificato necessario ad agire a tutela del proprio diritto od anche interesse legittimo”.

3 Cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., n. 21045/2007. “In tema di contenzioso tributario, l’elencazione degli “atti impugnabili”, contenuta nell’art. 19 d.lg. n. 546 del 1992, pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (art. 24 e 53 cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 cost.), che in conseguenza dell’allargamento della giurisdizione tributaria operato con la l. n. 448 del 2001. Ciò comporta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall’ente impositore che, con l’esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinato, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall’art. 19 citato. Sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l’interesse, ex art. 100 c.p.c., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall’ente pubblico”.

questione è (i) determinata nell'“*an*” e nel “*quantum*”<sup>4</sup>, e (ii) “*compiuta e non condizionata*”<sup>5</sup>. Infatti, solo in una situazione siffatta, il contribuente è posto in grado di difendersi compiutamente dalle asserzioni e pretese avanzate con l'atto impositivo (in senso lato)<sup>6</sup>.

Tuttavia, proprio in ragione della atipicità di alcuni provvedimenti rispetto a quelli espressamente indicati/elencati nell'art. 19 del D.lgs. 546/1992, sorge un ulteriore problema di tutela del contribuente, dipendente dal fatto che spesso nei succitati provvedimenti/atti atipici sono assenti sia gli elementi sostanziali (vale a dire gli elementi di fatto e di diritto che giustificano la pretesa) che quelli formali (a titolo meramente esemplificativo, l'avvertimento che è possibile ricorrere avverso il provvedimento avanti alla Commissione Tributaria Provinciale entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento medesimo) necessari per permettere al contribuente di esercitare compiutamente il proprio diritto di difesa. In una situazione siffatta, infatti, il rischio di qualificare come impugnabile un atto c.d. atipico, carente dei succitati requisiti di forma e sostanza, potrebbe determinare, in assenza di tempestiva impugnazione avanti al giudice tributario territorialmente competente, il

---

4 Cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., n. 22015/2006. La Suprema Corte in tale pronuncia, pur escludendo la possibilità di adire il giudice tributario al fine di ottenere una pronuncia di accertamento negativo sperimentale in via preventiva, ha affermato, in un *obiter dictum* che “*una interpretazione analogico-estensiva [...] imporrebbe di riconsiderare la possibilità di ricorrere contro ogni atto – comunque denominato – che contenga gli elementi necessari a portare a conoscenza del contribuente l'an ed il quantum della pretesa dell'amministrazione la cui mancata osservanza appaia suscettibile di incidere sulla sfera patrimoniale del contribuente*”.

5 Cfr. Cass. Civ., Sez. Un., n. 16293/2007. In tale circostanza il Supremo Collegio ha affermato che “*ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbano essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui la Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita; ancorchè tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito "bonario" a versare quanto dovuto. Cioè appare essenziale, perchè si possa parlare di avviso di accertamento o di liquidazione, che il testo manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorchè accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori (o anche essere ammesso a qualche beneficio)*”.

6 Per fini di mera completezza, ricordiamo che l'impostazione sostanzialista in questione è coerente con la natura, attualmente non contestata, del processo tributario, il quale è visto come un processo di “impugnazione – merito”, nel senso che il giudice non si limita ad annullare l'atto impositivo, ma scende nel merito, svolgendo una funzione essenzialmente accertativi della esistenza della pretesa, sia per quanto attiene l'an che per quanto attiene il quantum. Al riguardo, cfr. *ex multis*, Cass. Civ., Sez. Trib., n. 15825/2006. “*Dalla natura del processo tributario – il quale non è annoverabile tra quelli di “impugnazione-annullamento”, ma tra i processi di “impugnazione-merito”, in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio – discende che ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte*”.

formarsi di un giudicato interno ed esterno con riguardo a quanto contenuto e statuito nell'atto sostanzialmente impositivo. Pertanto, al fine di scongiurare che venga frustrato il diritto di tutela del contribuente destinatario di un provvedimento non rientrante nel novero di quelli indicati nell'art. 19 del D.lgs. 546/1992, la Suprema Corte ha affermato che tali provvedimenti *“debbono rispondere ai requisiti sostanziali propri di tali atti [n.d.r., degli atti tipici elencati nell'art. 19 del D.lgs. 546/1992]: in primo luogo debbono – al fine di consentire l'esercizio da parte del destinatario del diritto alla difesa – enunciare – anche in forma sintetica, purché chiara – sia la fonte della richiesta, sia gli elementi di fatto e di diritto che la giustificano, anche sotto il profilo quantitativo”* (Cass. Civ., Sez. Trib., n. 17526/2007), fermo restando che, nel caso in cui l'atto atipico non venga impugnato, residuerà in capo al contribuente il potere di contestarne il contenuto unitamente all'impugnazione di uno degli atti tipici notificatigli<sup>7</sup>. Tale conclusione, peraltro, risulta essere coerente anche con il dettato normativo dell'art. 19, co. 3 D.lgs. 546/1992, ai sensi del quale *“gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente”*.

Infine, con riguardo a quest'ultimo aspetto, per esigenze di completezza si deve sottolineare che la discrezionalità relativa all'impugnazione dell'atto atipico autonomamente o congiuntamente all'atto successivo ricompreso tra quelli di cui all'art. 19, non è stata sempre riconosciuta dalla giurisprudenza. Infatti, fino alla pronuncia del 2007, la Cassazione in più occasioni aveva ritenuto che l'emanazione di un atto atipico contenente tutti gli elementi necessari ai fini della individuazione della pretesa tributaria imponeva, in capo al contribuente, un onere di impugnazione entro il termine decadenziale di 60 giorni dalla data della notifica (e/o comunicazione, per quanto attiene ai c.d. atti atipici). In mancanza dell'impugnazione la pretesa contenuta nell'atto diveniva definitiva, con la conseguente impossibilità per il contribuente di far valere le proprie ragioni nel momento in cui gli veniva notificato uno degli atti ricompresi nell'elenco di cui all'art. 19<sup>8</sup>.

---

7 Cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., n. 21045/2007 : *“in definitiva va affermato: (a) che l'elencazione tassativa degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario, nel termine perentorio fissato dal successivo art. 22, contenuta nell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992, non esclude la facoltà del contribuente di impugnare innanzi al medesimo giudice anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, ma contenenti, come l'avviso di pagamento oggetto del presente processo, la manifestazione di una compiuta e definita pretesa tributaria (come dei relativi accessori) e (b) che la mancata impugnazione di un atto, non espressamente indicato nell'art. 19, contenente la manifestazione di detta pretesa tributaria nel termine di cui all'art. 22 del D.lgs. 546/1992 non determina la non impugnabilità (crystallizzazione) di quella pretesa che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art. 19”*.

8 Cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., n. 14482/2003, secondo cui il giudice di merito aveva correttamente interpretato le lettere denominate “richiesta denuncia versamento” come atti integranti tutti gli elementi necessari

Tale posizione sembrerebbe essere stata abbandonata negli ultimi anni, in quanto imponeva un onere di impugnazione in capo al contribuente, relativamente a qualsiasi atto/comunicazione avesse ricevuto dall'amministrazione finanziaria o da altri enti impositori, quanto meno al fine di cautelarsi e scongiurare il rischio di cristallizzare la pretesa in esso contenuta. Tuttavia, una recente sentenza della Cassazione ha nuovamente rimesso la palla al centro, riconoscendo, ancora una volta, l'esistenza di un onere di impugnazione in capo al contribuente che riceve un atto "atipico", contenente una pretesa impositiva definita e non condizionata<sup>9</sup>.

## **II. Tributi locali – problemi connessi alla impugnabilità degli atti.**

Con specifico riguardo all'aspetto proprio della impugnabilità degli atti relativi ai tributi c.d. locali, espressione del principio federalista di autonomia finanziaria di regioni, province e comuni, nonché del principio di sussidiarietà verticale che ha informato la riforma costituzionale del 2001, è necessario premettere che tale aspetto deve essere analizzato da due angolazioni diverse, posto che al fine di comprendere quali siano gli atti impugnabili avanti al giudice tributario assume rilievo (i) la tipologia/caratteristica del tributo e (ii) la tipologia del provvedimento emesso in "attuazione" del tributo medesimo.

### **II.a) Tipologie di tributi locali: peculiarità di "tariffe" e "canoni".**

Condizione essenziale affinché il destinatario di un provvedimento latamente "impositivo" possa adire il giudice tributario è che tale provvedimento configuri una pretesa (in fase di cognizione e/o di esecuzione) concernente l'attuazione di un tributo. Al riguardo, infatti, l'art. 2 del D.lgs. 546/1992 è chiaro in quanto esclude, sebbene prevedendo alcune deroghe al riguardo, la sussistenza della giurisdizione tributaria qualora la controversia non attenga a "tributi".

Alla luce di quanto sopra, pertanto, è indispensabile comprendere quando, nell'attuazione di

---

all'individuazione della pretesa impositiva e, pertanto, correttamente aveva escluso che quanto in essi contenuto poteva essere contestato con l'impugnazione del successivo avviso di accertamento notificato al contribuente.

<sup>9</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., 12194/2008.

determinate categorie di “pretese”, ci si trovi innanzi ad un tributo, piuttosto che ad un corrispettivo, tenendo mente del fatto che la giurisprudenza di legittimità ha sminuito, in conformità al dettato normativo, il rilievo dato, nella qualificazione dell'entrata, al *nomen iuris*, ponendo, invece, l'attenzione sulla sostanza della pretesa in questione<sup>10</sup>.

In particolare, riguardo ai c.d. tributi locali, si segnala che il fenomeno della “defiscalizzazione”<sup>11</sup>, il quale ha avuto ad oggetto le entrate degli enti locali, ha comportato la progressiva privatizzazione di quelli che erano veri e propri tributi locali, la cui pretesa dipendeva dalla presenza di un rapporto autoritativo di fonte legale, con prestazioni di tipo sinallagmatico, fondate sull'esistenza di un rapporto contrattuale di tipo privatistico. Così, infatti, è stato per quello che atteneva la Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), sostituita dalla Tariffa per l'igiene ambientale (TIA), nonché l'affiancamento alla Tassa di occupazione degli spazi e delle aree pubbliche (TOSAP), del canone per l'occupazione degli spazi ed aree pubbliche (COSAP).

Sulla scia di tale fenomeno, conseguentemente, si è aperto un problema di interpretazione dell'art. 2 relativo alla determinazione dell'ambito di applicazione della giurisdizione tributaria in merito alle controversie che attenevano la debenza di prestazioni patrimoniali dipendenti dall'applicazione di canoni e tariffe, vale a dire di fenomeni di tipo corrispettivo<sup>12</sup>. In particolare, la sussistenza di tali contrasti interpretativi, attinenti,

---

10 Cfr. relativamente alla prevalenza della sostanza sulla forma nella qualificazione di “tributo”, Corte Costituzionale, n. 334/2006 e Corte Costituzionale, n. 73/2005, secondo cui “*la natura di "entrata tributaria erariale" del predetto contributo unificato si desume infatti, indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che lo disciplina*”; inoltre, a titolo meramente esemplificativo la qualificazione di “entrata tributaria” del canone radiotelevisivo. Al riguardo, la Suprema Corte ha affermato che “*Spetta alle commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 2 d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546, come modif. dall'art. 12, 2° comma, l. 23 dicembre 2001 n. 448, la giurisdizione in ordine all'opposizione avverso una cartella esattoriale emessa per il pagamento del canone di abbonamento al servizio radiotelevisivo: tale prestazione, infatti, originariamente configurata come corrispettivo dovuto dagli utenti di un servizio riservato allo stato ed esercitato in regime di concessione, ha da tempo assunto, nella legislazione, natura di entrata tributaria, non essendo commisurata alla possibilità effettiva di usufruire del servizio in questione, al cui finanziamento il canone è destinato, ma essendo dovuta sul presupposto della sua riconducibilità ad una manifestazione, ragionevolmente individuata, di capacità contributiva*” (Cass. Civ., Sez. Un., n. 20068/2006).

11 Per mera esigenza di completezza, si ricorda che il processo di c.d. “defiscalizzazione” delle entrate degli enti locali è iniziato a partire dall'emanazione del D.Lgs. 446/1997, il quale, nel provvedere al riordino dei tributi locali, aveva attribuito ai comuni la possibilità di sostituire le entrate tributarie con entrate di tipo commutativo.

12 Cfr. relativamente alla natura del COSAP, Cass. Civ., Sez. Un., n. 1239/2005. “*L'opposizione avverso la cartella esattoriale per il pagamento della tassa per l'occupazione di aree pubbliche (tosap) appartiene alla giurisdizione delle commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 2, 1° comma, lett. h), d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione al capo secondo d.leg. 15 novembre 1993 n. 507 ed all'art. 5 l. 16 maggio 1970 n. 281, mentre rientra nella giurisdizione del giudice ordinario - a mente dell'art. 5 l. 6 dicembre 1971 n. 1034, e*

fondamentalmente, alla natura tributaria delle prestazioni pecuniarie/patrimoniali caratterizzate da un rapporto di corrispettività, dipendeva, principalmente dal fatto che codesti canoni e tariffe erano caratterizzati dalla presenza di elementi che portavano a propendere per la loro natura intrinsecamente tributaria<sup>13</sup>, sebbene si trattasse, spesso, di prestazioni che erano dovute in forza di un rapporto contrattuale.

Invero, tali dubbi interpretativi sono stati parzialmente spazzati via con le riforme legislative degli anni 2005 e 2006, attraverso le quali è stato introdotto un ultimo periodo al comma 2 dell'art. 2 del D.lgs. 546/1992, ai sensi del quale è stato previsto espressamente che *“appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche [...] e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni”*. Sulla base di tale innovazione legislativa più alcun dubbio dovrebbe pervenire in merito al fatto che i canoni e le tariffe applicate dagli enti locali hanno natura tributaria, e non di corrispettivo relativo ad un rapporto di tipo privatistico tra ente che fornisce il servizio e soggetto privato.

Tuttavia, considerando globalmente il sistema delle entrate fiscali degli enti locali, nonché la politica di “privatizzazione” e “defiscalizzazione” di tali entrate, appare poco probabile

---

*succ. modif. - la cognizione delle controversie relative al canone di concessione (cosap), istituito dall'art. 63 d.leg. 15 dicembre 1997 n. 446, e succ. modif., a partire dal 1° gennaio 1999”*; cfr. relativamente alla natura della TIA, Comm. Trib. Prov. di Venezia, Sez. V, 15 marzo 2004. *“Sussiste una tassa e non una tariffa quando fonte dell'obbligazione fra le parti non è la volontà contrattuale, ma la legge. Quindi, ha natura di tassa la Tariffa di igiene ambientale (Tia) che ha sostituito la Tassa smaltimento rifiuti solidi (Tarsu) in quanto non esiste un rapporto sinallagmatico tra la prestazione del gestore e controprestazione del contribuente, né un rapporto qualsiasi di tipo contrattuale e nemmeno di semplice adesione. Il servizio deve essere erogato e l'importo della tariffa, in tal modo impropriamente definita, deve riguardare tutto il costo del servizio erogato alla collettività”*; contra, Comm. Trib. Prov. di Caserta, Sez. X, n. 53 del 31 marzo 2004. *“Il corrispettivo che il privato deve corrispondere a titolo di tariffa di igiene ambientale (Tia) in luogo della soppressa tassa per lo smaltimento rifiuti solidi (Tarsu) ha natura privatistica, pertanto le relative controversie non rientrano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie”*.

<sup>13</sup> F. Fichera, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione del tributo*, in *Rassegna Tributaria*, 4/2007, p. 1059. In particolare, l'Autore con riguardo alla sostanziale corrispondenza degli elementi caratterizzanti una prestazione tributaria in senso stretto ed un corrispettivo derivante dal processo di “defiscalizzazione” delle entrate degli enti locali, ha precisato che *“se si guarda alla sostanza, si colgono quell'insieme di elementi: obligatorietà del servizio e della prestazione, obligatoietà, tranne eccezioni, dell'allaccio al servizio, indipendenza dall'effettiva fruizione, peculiari criteri di determinazione della tariffa, che, come si è già visto per il canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani, fanno propendere per la natura tributaria, in particolare di tassa della prestazione”*.

che il legislatore abbia voluto modificare la natura dei canoni e delle tariffe, riconoscendo che si tratti di veri e propri tributi. Al riguardo, infatti, acuta dottrina ha osservato che la scelta legislativa sembrerebbe piuttosto dettata da motivi politici di semplificazione del sistema, nel senso di estendere la giurisdizione tributaria anche alle prestazioni c.d. “parafiscali”, in quanto derivanti da prestazioni in precedenza tributarie, e come tali soggette alla giurisdizione del giudice tributario<sup>14</sup>.

Invero, l’asserzione secondo cui il canone e/o la tariffa assumono e conservano natura di corrispettivo anche in presenza della previsione di cui al secondo periodo del comma 2 dell’art. 2 del D.lgs. 546/1992, oggi trova sempre maggiore riscontro, posto che la Corte Costituzionale ha recentemente dichiarato *“l’illegittimità costituzionale dell’art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) - come modificato dall’art. 3-bis, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all’evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 -, nella parte in cui stabilisce che «Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall’articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni”*, in quanto il giudice tributario è un organo speciale di giurisdizione, preesistente alla Costituzione e, pertanto, è possibile modificare l’oggetto della sua cognizione, solo qualora tale modifica non snaturi la materia originariamente attribuitagli<sup>15</sup>. In particolare la Consulta nel motivare la propria

---

14 E. A. Sepe, *I nuovi approdi della giurisprudenza tributaria*, in *Il Fisco*, n. 25/2007, p. 1-3624. L’Autore, in merito al fatto che l’assoggettamento alla giurisdizione tributaria di canoni e tariffe risponda a mere scelte politiche, afferma che *“si deve, pertanto, ritenere che i canoni di cui trattasi abbiano proprio natura di corrispettivo e, in quanto derivanti da prestazioni in precedenza di carattere tributario, si sia voluta estendere la giurisdizione tributaria anche alle prestazioni cosiddette “parafiscali”, giustificandosi tale estensione non solo per la loro origine, ma anche e, forse, soprattutto per la loro disciplina, che presenta, sia pure per alcuni aspetti, determinazioni autoritative, che le rendono assimilabili alla categoria dei tributi. Non sembra, peraltro, giustificabile che, in controtendenza rispetto ad un processo di defiscalizzazione appena compiuto, si sia voluto, da parte del legislatore, nuovamente attribuire ai canoni suindicati natura tributaria, e per di più con una norma di carattere processuale. Probabilmente, la verità è che, in presenza del godimento di un bene pubblico o della fruizione di un pubblico servizio, aventi indubbie connotazioni pubblicistiche, il discrimine tra corrispettivi e tributi (tasse) è molto sottile, per cui il regime giuridico da applicare dipende esclusivamente dalla scelta effettuata dal legislatore, sulla base di valutazioni eminentemente politiche e risulta vano contrastare tale scelta, valorizzando elementi contrari”*.

15 Cfr. Corte Costituzionale, n. 64/2008.

decisione assume che, come confermato da copiosa giurisprudenza di legittimità<sup>16</sup>, il COSAP non ha natura tributaria ed a nulla vale, “*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. 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*”.

La portata “sovversiva” della decisione della Consulta appare innegabile, posto che la pronuncia sembrerebbe capace di riverberare il proprio effetto anche con riguardo a controversie, legislativamente devoluta alla giurisdizione del giudice tributario, ma che attengono alla debenza di canoni e/o tariffe che hanno natura di corrispettivo, e non di tributo. Infatti, sebbene non sia possibile estendere analogicamente quanto statuito dal giudice delle leggi ad ipotesi che quest’ultimo non ha specificamente esaminato, deve ritenersi che, quasi certamente, la decisione in parola produrrà un effetto, quanto meno persuasivo, nei confronti dei giudici tributari, nel senso di indurli a sollevare questione di legittimità costituzionale avanti alla Corte Costituzionale con riferimento alle altre prestazioni corrispettive le cui controversie rientrano, per espressa previsione legislativa, nella cognizione del giudice tributario<sup>17</sup>.

Tuttavia, si precisa che, con particolare riguardo alla giurisdizione tributaria relativamente alle controversie in materia di TIA, potrebbe presumersi un diretto impatto della succitata

---

<sup>16</sup> Relativamente alla natura di corrispettivo di canoni e tariffe, cfr. tra molte, Cass. Civ., Sez. Un., n. 25551/2007, n. 13902/2007, n. 1611/2007, 14864/2006.

<sup>17</sup> Ricordiamo che il D.L. 90/2008, convertito in legge 123/2208 recante misure straordinarie per fronteggiare l'emergenza nel settore dello smaltimento dei rifiuti nella regione Campania e ulteriori disposizioni di protezione civile, ha devoluto alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo tutte le controversie, anche in ordine alla fase cautelare, comunque attinenti alla complessiva azione di gestione dei rifiuti. Da tale previsione potrebbe, pertanto, discendere l'attrazione nell'orbita della giurisdizione amministrativa anche delle controversie in materia di TARSU. Tuttavia, tale tesi non è stata corroborata da alcuna giurisprudenza in materia ed accorta dottrina tende ad escludere che ciò possa avvenire in considerazione del fatto che l'assoggettamento di una controversia tributaria alla cognizione del giudice amministrativo comporterebbe una eccessiva ed ingiustificata compressione delle tutele del contribuente. Al riguardo, cfr. G. Alfano, *Il problema della giurisdizione della TARSU e della TIA prima e dopo il D.L. n. 90/2008*, in *Il Fisco*, n. 27/2008, p. 1- 4887.

sentenza della Corte Costituzionale, con la conseguenza di escludere che il giudice tributario possa conoscere le suddette controversie. Infatti, sebbene per quanto attenga ai canoni e/o ai corrispettivi legislativamente assoggettati alla giurisdizione tributaria non sia possibile estendere la portata “sovversiva” della sentenza della Consulta, si evidenzia che la TIA non è ricompresa all'interno dell'elenco contenuto nell'art. 2, co. 2 del D.Lgs. 546/1992. Pertanto, tale esclusione potrebbe giustificare la sottrazione alla giurisdizione tributaria delle controversie in materia di TIA, benchè fino ad ora tali controversie siano state soggette alla cognizione del giudice tributario. Infatti, nel caso specifico, sarebbe possibile enfatizzare l'aspetto corrispettivo della prestazione e, quindi, ritenere che assoggettare alla giurisdizione tributaria le controversie in materia di TIA comporterebbe una violazione dell'art. 102 della Costituzione, in quanto “snaturerebbe” la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice speciale in questione.

## **II.b) Tipologia di atti impugnabili.**

La problematica dell'impugnabilità degli atti “impositivi” emessi in attuazione di pretese “tributarie”, sia in senso stretto, che in senso lato, relative ai c.d. “tributi” locali, attiene, principalmente, all'assimilazione di determinati atti a quelli elencati nell'art. 19 del D.lgs. 546/1992, soprattutto con riguardo a pretese pecuniarie/patrimoniali che dipendono dall'applicazione di canoni e/o tariffe.

Infatti, la distinzione operata al paragrafo precedente e relativa alla coesistenza nel sistema della finanza locale di pretese patrimoniali di natura essenzialmente e sostanzialmente tributaria, con pretese patrimoniali la cui natura è essenzialmente e sostanzialmente commutativa, comporta notevoli differenze per quanto attiene gli atti/provvedimenti che portano a conoscenza del “contribuente” la pretesa dell'ente locale, quanto meno in termini fattuali.

In particolare, alcuni “tributi” locali, la cui natura tributaria è certa e non contestata, vale a dire, a titolo meramente esemplificativo ICI ed IRAP, sono modellati dal legislatore sulla falsa riga di quanto previsto per i tributi erariali, sia relativamente all'aspetto sostanziale, che relativamente all'aspetto attuativo/esecutivo. Pertanto, gli atti impositivi emessi dagli

uffici locali competenti, ricalcano la struttura e la forma degli atti elencati nell'art. 19 del D.lgs. 546/1992. Quindi, è evidente che, con riguardo a tali atti, *nulla questio* relativamente alla loro impugnabilità avanti alle commissioni tributarie, posto che posseggono gli elementi sia formali che sostanziali degli atti elencati nella suddetta disposizione.

Invero, tutte le prestazioni “imposte” relative a pretese latamente tributarie degli enti locali dovrebbero essere assoggettate, nella fase di accertamento e/o riscossione, alla disciplina prevista in materia di tributi erariali (con la conseguenza che, teoricamente, tutti gli atti “impositivi” dovrebbero assumere i caratteri degli atti elencati nell'art. 19), in quanto la legge Finanziaria del 2007 aveva cercato di omogeneizzare le procedure di accertamento e riscossione di tributi erariali con quelle previste in materia di tributi locali<sup>18</sup>. Tuttavia, proprio in forza della peculiarità del rapporto sotteso ad alcune categorie di pretese “tributarie”, spesso, alcuni atti attuativi delle suddette pretese non corrispondono, quanto meno sotto l'aspetto formale, a quelli elencati nell'art. 19 del D.lgs. 546/1992. In particolare, si fa riferimento agli avvisi bonari di pagamento ed alle fatture, precisando, però, sin d'ora che il primo strumento è ampiamente impiegato anche nell'ambito dell'attuazione dei tributi veri e propri, posto che l'art. 6 co. 5 dello Statuto dei diritti del contribuente commina la sanzione della nullità della cartella di pagamento, qualora l'avviso in questione non sia stato preventivamente comunicato/notificato al contribuente<sup>19</sup>.

---

18 Capolupo ha avuto modo di evidenziare che la scelta di omogeneizzare i poteri di accertamento relativi ai tributi erariali con quelli relativi ai “tributi” locali è coerente con la volontà di permettere l'applicazione delle disposizioni contenute nello statuto dei contribuenti anche per quanto attiene i profili accertativi e di riscossione dei c.d. Tributi locali. In particolare l'Autore afferma che “*sia sul piano sostanziale che su quello procedimentale, le procedure di accertamento in materia di federalismo fiscale si avvicinano sempre di più a quelle dettate per i tributi erariali. La scelta di fondo, d'altra parte, pare pienamente condivisibile, ove si consideri che i principi dettati dallo statuto dei diritti del contribuente di cui alla Legge 27 luglio 2002, n. 212, trovano un'applicazione globale e, quindi, anche per i soggetti passivi dei tributi istituiti dai medesimi enti ovvero a loro favore*”. S. Capolupo, *Tributi locali: le principali novità della legge Finanziaria 2007*, in *Il Fisco*, n. 7/2007, p. 1-915.

19 Sulla nullità della cartella di pagamento non proceduta dalla notifica/comunicazione al contribuente dell'avviso bonario di pagamento, cfr. Comm. Trib. Reg. di Bari, 6 marzo 2007, n. 16. “*In applicazione dell'art. 6, co. 5 dello statuto dei diritti del contribuente deve dichiararsi la nullità della cartella di pagamento derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, quando la relativa iscrizione a ruolo non è stata preceduta dall'invito al contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti*”; Comm. Trib. Prov.le di Milano, 19 dicembre 2007, n. 299. “*La notifica dell'invito a fornire chiarimenti a seguito della liquidazione in base alla dichiarazione, effettuata in luogo diverso dal nuovo domicilio fiscale del contribuente già risultante proprio dalla dichiarazione annuale sottoposta a controllo, è nulla e non opponibile al contribuente che ne ha lamentato l'omesso adempimento ed il concreto ricevimento; con la conseguenza che l'iscrizione a ruolo in base alla dichiarazione, in quanto non preceduta da valida notifica del predetto invito o del c.d. avviso bonario di pagamento, è, parimenti, nulla per violazione degli artt. 36-bis co. 3 del D.P.R. n. 600 del 1973, e 6 co. 5 L. n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente)*”.

## II.a.1) Avvisi bonari.

Gli avvisi bonari sono atti incapaci di incidere nella sfera economica del soggetto privato attraverso prelievo di ricchezza, ma hanno il solo effetto di richiedere al privato il pagamento di quanto dovuto in base all'applicazione di tributi e/o canoni e/o tariffe. Adempiono alla fondamentale funzione di deflazione/snellimento del processo di accertamento e riscossione della pretesa tributaria e/o patrimoniale, precedendo l'emanazione degli atti autoritativo-impositivi di cui all'art. 19 del D.lgs. 546/1992<sup>20</sup>.

In considerazione di quanto sopra, va da sé che la giurisprudenza si è molto interrogata relativamente alla possibilità che sussista, in capo al destinatario dell'avviso bonario di pagamento, un interesse ad impugnare direttamente tale atto. Infatti, l'incapacità di incidere direttamente nella sfera del destinatario dell'atto ha determinato l'emersione di un filone giurisprudenziale che ha escluso dal novero degli atti autonomamente impugnabili avanti alle commissioni tributarie i c.d. avvisi bonari. In particolare, il filone giurisprudenziale in parola fa leva sul fatto che gli atti impugnabili elencati nell'art. 19 del D.lgs. 546/1992 sono espressione dell'esercizio del potere autoritativo della pubblica amministrazione e, pertanto, sono in grado di incidere negativamente sulla sfera privata del soggetto destinatario. Al riguardo, la Suprema Corte ha avuto modo di affermare che *“l'atto fatto pervenire dal concessionario della riscossione (invito al pagamento) non è espressione di un potere pubblicistico autoritativo, ma è un atto riconducibile alla sfera privatistica di un creditore che rivolge un invito di pagamento al suo debitore, senza che ad esso possano essere ricollegati effetti negativi, significativi e rilevanti, per il destinatario. [...] Su questa base, allora, la sentenza impugnata non merita alcuna censura [n.d.r. nel caso di specie, la sentenza impugnata aveva ritenuto “non impugnabile” un avviso bonario di pagamento] poiché risulta aderente allo spirito ed alla lettera dell'art. 19 D.lgs. n. 546/1992, che prevede la tutela nei confronti degli atti che sono capaci di produrre effetti negativi per il contribuente”*<sup>21</sup>.

---

20 A conferma della funzione deflattiva dell'avviso bonario, ricordiamo che il D.lgs. 462 del 1997 in materia di “riscossione in seguito a controlli automatici e formali” prevede che, nel caso in cui il contribuente destinatario del suddetto avviso, entro 30 giorni dal suo ricevimento paga quanto dovuto, l'iscrizione a ruolo delle somme dovute non è eseguita e la sanzione è ridotta di un terzo (art. 2, co. 2 D.lgs. 462/1997).

21 Cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., n. 1791/2005; cfr. anche Cass. Civ., Sez. Trib., n. 7708/2005. *“Anche se*

Tale impostazione, in astratto coerente con la funzione meramente “deflattiva” e “preventiva” dell’avviso bonario di pagamento, invero, cede avanti all’esistenza di avvisi bonari il cui contenuto si sostanzia in una pretesa impositiva vera e propria, capace, quanto meno, di configurare un interesse attuale e concreto del contribuente a definire la propria posizione avanti ad una autorità giurisdizionale. Si tratta, in altre parole, di riconoscere un interesse ad agire del contribuente *ex art. 100 c.p.c.* anche nei confronti di quegli atti che, pur non contenendo una formale intimazione al pagamento, sono caratterizzati dall’esistenza di una richiesta/pretesa definita sia per quanto attiene l’*an* che per quanto attiene il *quantum*. In tal caso, infatti, relativamente alla impugnabilità o meno degli avvisi bonari, la giurisprudenza ha sposato, in tempi relativamente recenti<sup>22</sup>, la visione sostanzialistica dell’atto passibile di impugnazione avanti alle commissioni tributarie, assumendo che “*ai fini dell’accesso alla giurisdizione tributaria, debbono essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l’Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita; ancorché tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell’attività esecutiva, bensì con un invito “bonario” a*

---

*definito come avviso di pagamento, è autonomamente impugnabile davanti alla commissione tributaria, l’atto che contenga tutti gli elementi per essere qualificato come un atto di accertamento e/o liquidazione del tributo (contenendo data di emissione, tassa, anno di riferimento, intestatario, ubicazione dei locali, destinazione, superfici imponibili, tariffe, importo totale con la relativa suddivisione in rate, termine per il pagamento, previsione delle sanzioni anche se non quantificate, ecc.), né vale a mutarne la natura il fatto che l’atto non sia stato notificato e che manchino le indicazioni del termine per l’impugnazione, dell’autorità cui rivolgersi e delle relative formalità, in quanto trattasi di mere irregolarità che, comunque, non sono state contestate dal contribuente a tutela del quale sono previste”; e Cass. Civ., Sez. Trib., n. 14669/2005. “L’avviso di pagamento, cioè una comunicazione bonario e un invito a pagare trasmesso dal Comune al contribuente – da inserire nel contesto della facilitazione dei rapporti tra Comune e contribuente, mirante anche a fornire dettagli e chiarimenti sulla debenza del tributo e su altri profili, in funzione preventiva rispetto alla stessa instaurazione del contenzioso (nella specie, inoltre, sul retro dell’atto era stata apposta l’avvertenza che contro quell’atto non poteva essere proposto ricorso giurisdizionale, ammissibile unicamente contro l’eventuale cartella esattoriale) – non è né una comunicazione di iscrizione a ruolo né un atto inquadrabile tra quelli previsti dall’art. 19 D.lgs. 546/1992. Deriva, da quanto precede, pertanto, che deve essere dichiarato inammissibile il ricorso alla Commissione provinciale proposta avverso lo stesso”; per quanto attiene la giurisprudenza di merito, cfr. Comm. Trib. Prov.le di Cagliari, 12 giugno 2006, n. 176. “l’ingiunzione di pagamento – atto invalso nella prassi amministrativa – emanata dal concessionario della riscossione per invitare il contribuente all’adempimento spontaneo delle obbligazioni tributarie esposte nella cartella precedentemente notificatagli non è riconducibile nel novero degli atti impugnabili davanti alla giurisdizione tributaria – *ex art. 19 del D.lgs. n. 546/1992* – non costituendo nppure atto esecutivo e rivestendo mera funzione esortativa e di intimazione, prodromica all’inizio dell’esecuzione forzata tributaria, il cui esordio scaturisce dall’avviso di intimazione ovvero dall’espropriazione forzata”.*

<sup>22</sup> Il primo ampliamento della cognizione del giudice tributario si è avuto con la sentenza della Cassazione n. 16776/2005, la cui massima è riportata al paragrafo I del presente lavoro.

*versare quanto dovuto. Cioè appare essenziale, perché si possa parlare di avviso di accertamento o di liquidazione, che il testo manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori. [...] spetta al giudice di merito sceverare con congrua motivazione gli atti impositivi dagli atti che impositivi non sono, esaminando gli aspetti sostanziali dell'atto, che possono non trovare compiuta corrispondenza nei suoi aspetti formali*"<sup>23</sup>. Tale apertura permette di attuare una tutela del contribuente preventiva rispetto a quanto normalmente previsto, poiché non è più necessario, al fine di adire il giudice tributario, attendere che la pretesa impositiva si manifesti attraverso uno degli atti "tipici" di cui all'art. 19 del D.lgs. 546/1992 (ma sarà sufficiente che tale pretesa sia contenuta all'interno di un qualsiasi atto portato a conoscenza del contribuente).

Invero, tuttavia, come anticipato al paragrafo I, la possibilità di impugnare anche atti c.d. "atipici" avanti alle commissioni tributarie, pone l'ulteriore problema di determinare se (e quando), il mancato esercizio del potere di impugnazione comporta la definitività della pretesa contenuta nell'atto "atipico". In altre parole, nel caso di specie, si tratta di comprendere se vige un onere d'impugnazione in capo al contribuente con riguardo al contenuto dell'avviso bonario, fermo restando che, in ogni caso, si potrà dar luogo all'impugnazione in questione solo qualora la pretesa sia definita ed incondizionata. Al riguardo, le posizioni assunte dalla giurisprudenza sono risultate contrastanti. In particolare, la Suprema Corte, inizialmente, aveva ritenuto che gli avvisi bonari di pagamento, se contenevano tutti gli elementi essenziali ai fini della determinazione dell'*an* e del *quantum* della pretesa tributaria, generavano in capo al contribuente un onere di impugnazione. Nel caso, infatti, in cui non si fosse adita la commissione tributaria competente, contestando quanto contenuto nel suddetto avviso, la pretesa impositiva si cristallizzava, con conseguente impossibilità di far valere le proprie ragioni impugnando l'eventuale successivo atto tra quelli ricompresi nell'elenco di cui all'art. 19 del D.lgs. 546/1992<sup>24</sup>.

Una tale impostazione sembrava essere stata abbandonata con l'emanazione della sentenza della Cassazione n. 21045/2007, la quale prevedeva, in conformità con il disposto dell'art. 19, co. 3 del D.lgs. 546/1992, che "*la mancata impugnazione di un atto, non espressamente*

---

23 Cfr. Cass. Civ., Sez. Un., n. 16428/2007; nello stesso senso, Cass. Civ., Sez. Un., n. 16293/2007.

24 Cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., n. 14482/2003.

*indicato nell'art. 19, contenente la manifestazione di detta pretesa tributaria nel termine di cui all'art. 22 del D.lgs. 546/1992 non determina la non impugnabilità (cristallizzazione) di quella pretesa che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art. 19".* Tuttavia, una recente pronuncia del giudice di legittimità, proprio con riguardo all'onere di impugnazione degli avvisi bonari, ha invertito nuovamente la rotta, affermando l'esistenza di un onere di impugnazione in capo al contribuente relativamente alla pretesa avanzata con un avviso bonario<sup>25</sup>.

Invero, una soluzione siffatta presta il fianco a svariate contestazioni, soprattutto di tipo costituzionale, in quanto onerare il contribuente di un dovere di impugnazione al fine di evitare la cristallizzazione della pretesa impositiva, anche in assenza di uno specifico "avvertimento" in tal senso da parte dell'ente impositore e/o dell'ente riscossore, appare fortemente in contraddizione con il diritto costituzionale di difesa (art. 24 Cost), nonché con il principio di trasparenza nell'attività della pubblica amministrazione, basato sull'art. 97 della carta costituzionale.

## *II.a.2) Fatture*

La fattura è, normalmente, il documento attraverso il quale il gestore del servizio di igiene ambientale notifica/comunica al contribuente l'importo da pagare a fronte del servizio reso, sulla base dell'applicazione della Tariffa di igiene ambientale ("TIA").

Al riguardo, il problema che si pone è quello di stabilire se, ed a quali condizioni, il contribuente sia legittimato ad adire il giudice tributario, impugnando quale "atto impositivo" la fattura, posto che, come comunemente considerato, la fattura (i) è un documento meramente contabile e, quindi, inidoneo – quanto meno in linea di principio – ad essere impugnato autonomamente e (ii) promana da un soggetto privato, quale è, appunto, il

---

25 Cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., n. 12194/2008. "In tema di contenzioso tributario, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria, ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione "avviso di liquidazione" o "avviso di pagamento" o la mancata indicazione del termine o delle forme da osservare per l'impugnazione avanti alla commissione tributaria competente. Conseguente che il ricorso avverso la cartella esattoriale, emessa successivamente in relazione all'avviso non opposto, risulta essere inammissibile ai sensi del citato art. 19".

gestore del servizio.

Fermo restando i dubbi di costituzionalità, già anticipati e relativi all'assoggettamento delle controversie in materia di TIA alla giurisdizione del giudice tributario, allo stato attuale, la giurisprudenza è giunta all'unanime conclusione della impugnabilità della fattura emessa in attuazione della TIA, in quanto tale documento è il solo capace di far conoscere al contribuente la pretesa impositiva<sup>26</sup>. Infatti, escluderne l'impugnabilità comporterebbe l'irragionevole conseguenza di escludere il contribuente dalla possibilità di esercitare il proprio diritto di difesa *ex art. 24 Cost.*, quanto meno tempestivamente. In tal senso, invero, è stata motivata la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Venezia, la quale, affermando l'impugnabilità della fattura, con cui è richiesto il versamento della TIA, ha precisato che *“sostenere che la fattura non è impugnabile appare a questa Commissione tributaria irragionevole. Infatti, anzitutto l'elencazione dell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992 non appare tassativa, proprio per l'inserimento di una categoria residuale nella quale spetta all'interprete dare risalto ad essa riconducibili. Inoltre sarebbe, si ripete, irragionevole dover attendere l'emanazione di altri atti successivi ed esecutivi per procedere ad una impugnazione che, comunque, deve essere garantita, nel rispetto dei principi fondamentali del nostro ordinamento”*<sup>27</sup>.

L'impostazione in esame, seppur corretta sotto il profilo generale, sconta un limite fattuale, dipendente proprio dalla natura contabile e dal contenuto “essenziale/minimo” della fattura. Infatti, indipendentemente dal *nomen iuris* e dal soggetto da cui promana l'atto, qualora quest'ultimo sia qualificabile, in termini sostanziali, come atto “impositivo”, è indispensabile che vengano osservate le norme previste in materia di diritti di difesa del contribuente (e, prevalentemente, rinvenibili nello Statuto dei diritti del contribuente). In sostanza, pertanto, la fattura, assumendo la natura di avviso di accertamento, dovrà contenere al suo interno tutti gli elementi necessari per permettere al contribuente di difendersi, vale a dire la compiuta indicazione degli elementi motivazionali che hanno determinato l'emanazione della fattura. È evidente, allora, che se è essenziale che la fattura contenga la motivazione, anche sintetica, della pretesa al fine di porre il contribuente nella

---

26 Anche parte della dottrina è concorde con l'impugnabilità della fattura, cfr. al riguardo, S. Capolupo, *Accertamenti dei tributi locali. Definite le garanzie del contribuente per la TIA*, in *Il Fisco*, n. 8/2008, p. 1-1345; E. A. Sepe, *I nuovi approdi della giurisdizione tributaria*, in *Il Fisco*, n. 25/2007, p. 1-3624.

27 Cfr. Comm. Trib. Prov.le di Venezia, 15 marzo 2004, n. 5; per quanto riguarda la dottrina,

posizione di difendersi avanti all'autorità giudiziaria competente, il suo contenuto non potrà limitarsi alla mera indicazione contabile della pretesa.

In considerazione di quanto precede, la Suprema Corte ha, recentemente, affermato che la fattura ha natura di "atto amministrativo" e che, pertanto, il soggetto che la emette è tenuto al rispetto di tutte le norme di forma e di sostanza che attengono alla redazione ed emanazione degli atti amministrativi<sup>28</sup>. Tuttavia, precisiamo che gli elementi propri della fattura di cui all'art. 21 del D.P.R. 633/1972 non sono di per sé sufficienti al fine di soddisfare i requisiti indicati dalla Cassazione. Conseguentemente, dovrebbe potersi considerare legittima, nonché necessitata, l'integrazione della fattura con gli elementi mancanti, in modo che possa essere effettivamente garantito il diritto di difesa del contribuente.

### *II.b.3) Visura di partita catastale*

Infine, con riguardo alla impugnabilità degli atti impositivi relativi a pretese tributarie degli enti locali, segnaliamo una recentissima sentenza della Corte di Cassazione in merito alla impugnabilità avanti alle commissioni tributarie delle visure di partita catastale, vale a dire degli atti contenenti l'elenco di tutte le particelle di proprietà di un medesimo soggetto in un determinato Comune.

Al riguardo, la Suprema Corte, muovendo dall'ormai consolidato principio secondo cui è possibile ricorrere avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, contenenti una pretesa tributaria ben determinata, generano in capo al contribuente un interesse concreto ed attuale a chiarire la propria posizione, ha ritenuto che erroneamente la Commissione Tributaria Regionale di Bari aveva dichiarato inammissibile il ricorso avverso la visura per consultazione di partita catastale<sup>29</sup>.

---

28 Cfr. Cass. Civ., Sez. trib., n. 17526/2007. "Gli atti con cui il gestore del servizio di smaltimento rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale, anche quando dovessero avere la forma di fattura commerciale, non attenendo al corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, ma ad una entrata sicuramente pubblicistica, hanno natura di atti amministrativi impositivi e debbono perciò rispondere ai requisiti sostanziali propri di tali atti; ne discende che essi devono enunciare, anche in forma sintetica, purchè chiara, sia la fonte della richiesta, sia gli elementi di fatto e di diritto che la giustificano, anche sotto il profilo quantitativo, al fine di consentire l'esercizio da parte del destinatario del diritto alla difesa".

29 Cfr. Cass. Civ., Sez. trib., n. 27385/2008.

### **III. Conclusioni**

In considerazione di tutto quanto sopra, può concludersi ritenendo che la valutazione relativa alla impugnabilità o meno di un atto emesso a fronte dell'applicazione di un tributo locale, si snoda attraverso due passaggi obbligati.

Sarà necessario, infatti, (i) qualificare la natura della pretesa impositiva, anche e soprattutto tenendo mente del fatto che la recente pronuncia della Corte Costituzionale ha fortemente messo in crisi l'assunto secondo cui qualsiasi entrata dipendente dall'applicazione di un rapporto ora commutativo ma originariamente "autoritativo/impositivo" è da qualificarsi, *tout court*, "entrata tributaria" e (ii) valutare l'essenza/sostanza dell'atto emesso. A tale ultimo riguardo, in particolare, l'esame dell'atto dovrà incentrarsi sulla esistenza, al suo interno, di una pretesa pecuniaria/patrimoniale compiuta, definita e non condizionata, capace di generare in capo al destinatario dell'atto un interesse ad agire per definire la propria posizione con riguardo alla pretesa in questione. Occorre, in ogni caso, tenere presente che la mancata impugnazione di un atto "atipico", se meramente prodromico alla emanazione di uno degli atti elencati nell'art. 19 del D.lgs. 546/1992, non dovrebbe, comunque, precludere la possibilità di adire il giudice e contestarne il contenuto, attraverso l'impugnazione dell'atto successivo notificato, ricompreso nell'elenco del succitato art. 19.