

Considerazioni in merito agli inviti “bonari” al pagamento tra interpretazione estensiva dell’art. 19, D.Lgs. 546/92, e tutela giurisdizionale del contribuente.

di *Giordano Di Meglio*

Sommario: 1. Considerazioni introduttive: l’allargamento della giurisdizione tributaria; 2. L’interpretazione estensiva dell’art. 19, D.Lgs. 546/92; 3. Gli atti impugnabili alla luce della giurisprudenza di Cassazione; 4. Conclusioni.

1: Considerazioni introduttive: l’allargamento della giurisdizione tributaria.

Con due recenti sentenze a Sezioni Unite, le nn. 16293 e 16428 del 24 e 26 luglio 2007, la Corte di Cassazione è nuovamente intervenuta sul tema della impugnabilità degli atti tributari non espressamente ricompresi nell’elenco contenuto all’art. 19, D.Lgs. 546/92, affermando il principio secondo cui sono impugnabili davanti al giudice tributario tutti gli atti dell’ente impositore che esprimono una pretesa tributaria compiuta e non condizionata.

Tale linea interpretativa, confermata e consolidata con la successiva pronuncia n. 21045 dell’8 ottobre 2007 resa dalla medesima Corte a sezione semplice, lungi dal rappresentare una soluzione rivoluzionaria nell’ambito del processo tributario, può, al contrario, essere considerata come la naturale conseguenza dell’ampliamento della giurisdizione tributaria, il cui mancato coordinamento con il citato art. 19 ha determinato una pressante esigenza di tutela del contribuente di fronte alla pretesa tributaria, anche solo *latu sensu* intesa.

Come è noto, infatti, la giurisdizione tributaria si determina avendo riguardo ad un triplice ordine di criteri, ovvero: quello della materia (cd. limite esterno, disciplinato dall’art. 2 del D.Lgs. 546/92), quello delle parti (cd. limite interno soggettivo, di cui all’art. 10, D.Lgs. 546/92), quello degli atti impugnabili (cd. limite interno oggettivo, ex art. 19, D.Lgs. 546/92).

Mentre, però, il primo di questi criteri - quello relativo alla materia(1) - è stato modificato più volte, con ampliamenti significativi del suo contenuto rispetto a quello originario, al punto che in dottrina si è fatto riferimento all’introduzione da parte del legislatore di una vera e propria giurisdizione tributaria a carattere generale(2), non è accaduto lo stesso con gli altri due criteri, i cui articoli di riferimento sono rimasti pressoché immutati, ove si escluda la recente modifica dell’art. 19(3), avente comunque portata limitata.

In particolare, mediante il riferimento ai “tributi di ogni genere e specie comunque denominati” ora contenuto all’art. 2, D.Lgs. 546/92, il legislatore ha voluto attribuire alla giurisdizione delle Commissioni tributarie una competenza generale e totale su tutti i tributi, nel senso di estendere il significato di questi ultimi a tutte quelle prestazioni imposte alla collettività e destinate a finanziare le pubbliche spese dello Stato e degli enti locali, da individuarsi volta per volta e che, per la loro natura giuridica, non rappresentano, *stricto iure*, veri e propri tributi: manca per tali materie una *vis* accertativa ed impositiva, propria dei tributi in generale, trattandosi, invero, di mere pretese patrimoniali a fronte di obbligazioni sorte da un’attività contrattuale della P.A.

Come appare chiaro, si è trattato di un intervento riformatore di notevole portata innovativa rispetto alla individuazione tassativa degli atti impugnabili contenuta nell’art. 19 del D.Lgs. n. 546, cioè degli atti che danno luogo a controversie tributarie in quanto attinenti al potere impositivo della P.A., intesa nell’accezione più ampia e tale da comprendere anche le Regioni e gli Enti locali in generale. Per tali materie, in realtà, difetta quella fase di accertamento che nei tributi tradizionali (imposte e tasse) si estrinseca con l’“atto di avviso”, che può consistere in un accertamento di maggiori redditi oppure in atti di rettifica di dichiarazioni presentate dal contribuente dai quali scaturisca la imposizione tributaria.

Tali atti, per costante giurisprudenza(4), hanno il carattere di *provocatio ad opponendum* e soddisfano l’obbligo di motivazione ogni qualvolta l’Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la

pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'*an* ed il *quantum debeatur*; gli atti impositivi, infatti, proprio perché espressione del potere impositivo, costituiscono l'oggetto del contenzioso tributario e, se si intende evitare che diventino imm modificabili, devono essere impugnati dal contribuente nel preciso termine di decadenza di 60 giorni stabilito dalla legge.

Dunque, l'apprezzamento da parte del giudice tributario dei tributi di ogni genere e specie "comunque denominati" deve avvenire, per affermare la propria giurisdizione, sulla base dei precedenti giurisprudenziali tenendo ben fermo il principio – che promana dall'ampliamento della giurisdizione tributaria – secondo cui per tributo deve intendersi ogni prestazione patrimoniale di natura coattiva pretesa autoritativamente da un soggetto pubblico o da un soggetto privato che agisce per conto del primo in forza di atto di concessione che trasferisce pubblici poteri o amplia la sfera giuridica del privato la cui azione ha, quindi, natura autoritativa o provvedimentoale(5).

Questa situazione, evidentemente, ha determinato una inevitabile svalutazione dei limiti interni alla giurisdizione tributaria, ineluttabilmente piegati ai contenuti del nuovo art. 2, D.Lgs. 546/92, in funzione del quale devono ora essere interpretati i successivi art. 10 e 19.

2: L'interpretazione estensiva dell'art. 19, D.Lgs. 546/92.

Il processo dinanzi alle Commissioni tributarie ha sempre avuto carattere impugnatorio, nel senso che esso si pone come processo di impugnazione di provvedimenti amministrativi. Da tale connotazione discendono alcuni importanti corollari tra i quali: la possibilità per il contribuente di agire, giammai in via preventiva, ma solo a seguito della notifica dell'atto impositivo; la delimitazione dei poteri cognitori e decisorii del giudice in funzione della domanda, che a sua volta non può andare al di là dell'atto impugnato; l'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria che si costituisca in giudizio di basare la difesa del proprio operato su titoli diversi da quelli che fondano l'atto impugnato, nonché di esercitare azioni riconvenzionali(6).

Per stabilire quali atti possano essere impugnati dinanzi alle Commissioni tributarie, bisogna avere riguardo al dettato del citato art. 19, D.Lgs. 546/92, il quale, nel confermare sostanzialmente il sistema introdotto nel 1981 dal D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739, ha allargato il novero degli atti autonomamente impugnabili, confermando, d'altra parte, sia la tassatività dell'elenco degli atti "nominati", impugnabili autonomamente, sia la dicotomia tra atti impugnabili autonomamente ed atti "innominati", a tutela differita.

Secondo l'orientamento tradizionale e maggioritario, per stabilire se l'atto da impugnare rientri nel novero degli atti di cui all'elenco anzidetto, non bisognerebbe attribuire rilevanza esclusiva alla circostanza che l'Ente impositore, nel definire l'atto in questione, abbia utilizzato, oppure no, la denominazione propria degli atti tassativamente tipizzati nell'elenco di cui all'art. 19, atteso che la norma, pur avendo certamente carattere tassativo(7), deve essere interpretata come facente riferimento non ai soli atti aventi un determinato *nomen iuris*, bensì piuttosto al contenuto sostanziale di essi.

Ciò che va precisato, in particolare, è anche che una enumerazione tassativa ammette letture estensive ma esclude integrazioni analogiche(8), per cui si può pervenire all'ampliamento della classe degli atti autonomamente impugnabili solo in via di interpretazione estensiva. Il ricorso al procedimento analogico, infatti, allargando il novero degli atti impugnabili oltre i limiti dell'interpretazione estensiva, poteva giustificarsi nel sistema previgente, ove gli atti non inclusi tra quelli impugnabili, non erano tali in assoluto, mentre non trova giustificazione alcuna nel sistema "duale" introdotto nel 1981, che ha affiancato al *numerus clausus* degli atti impugnabili autonomamente, la categoria aperta degli atti a tutela differita.

La stessa giurisprudenza di legittimità(9) è apparsa pienamente in linea con tale impostazione laddove ha sempre riconosciuto, tranne qualche voce contraria, la natura di atto impositivo a qualsiasi atto che, a prescindere dalla denominazione, esplicasse effetti nei confronti del soggetto passivo e fosse conclusivo di un procedimento o di un sub procedimento di accertamento, volto, quindi, ad accertare e dichiarare la sussistenza e l'entità dell'obbligazione tributaria nel suo complesso, ovvero esclusivamente di un suo elemento(10).

L'interpretazione, per così dire, sostanzialistica dell'elenco degli atti impugnabili appare, peraltro, perfettamente in linea con l'indirizzo della

Corte Costituzionale(11), secondo la quale il ricorso proposto dal contribuente si indirizza solo formalmente contro l'atto impositivo, essendo in realtà concretamente diretto ad investire il presupposto su cui l'Amministrazione fonda la pretesa tributaria. Conseguenza che, secondo il Giudice delle leggi, il giudizio tributario, anziché caratterizzarsi come impugnazione-annullamento, verte sul rapporto stesso essendo diretto all'accertamento della sussistenza dell'obbligazione e, per questa via, alla pronuncia circa la legittimità degli atti posti in essere dall'Amministrazione in funzione della riscossione del tributo.

In tale prospettiva, possono considerarsi impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie tutti quegli atti che, in virtù del loro contenuto sostanziale, siano riconducibili alla duplice categoria degli atti dell'accertamento o della riscossione, cioè a quegli atti che si inquadrano nei due diversi momenti – o fasi – in cui è riconosciuta al contribuente la possibilità di tutelare la propria posizione(12).

La soluzione esposta, valida in termini generali in considerazione della necessità di assicurare al contribuente la piena esplicazione del diritto di difesa, oltretutto in funzione del principio di buona amministrazione – entrambi costituzionalmente sanciti agli artt. 24 e 97(13) –, trova del resto ulteriore conferma nel detto ampliamento della giurisdizione tributaria, da cui è scaturita la necessità di interpretare estensivamente l'elencazione tassativa contenuta all'art. 19, D.Lgs. 546/92, in modo da consentirne l'adattamento ai "nuovi tributi" ad essa ricondotti(14).

Merita, tuttavia, di essere sottolineato che la giurisprudenza di legittimità, nel collegare la detta interpretazione estensiva alla esigenza di garantire il diritto di difesa, ha espressamente dato rilievo, oltre che alla generalità, anche alla esclusività della giurisdizione tributaria, la quale finisce per escludere che atti tributari non impugnabili nel processo tributario, diversi evidentemente dagli atti dell'esecuzione forzata o dagli atti amministrativi generali, possano essere devoluti alla competenza di altro giudice, con conseguente lacuna di tutela giurisdizionale in violazione dei precetti costituzionali(15).

3: Gli atti impugnabili alla luce della giurisprudenza di Cassazione.

In applicazione dei principi in precedenza esposti, la giurisprudenza ha ammesso l'impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie di alcuni atti non espressamente ricompresi nell'elencazione di cui all'art. 19 citato; tra questi, in via esemplificativa, possono essere ricordati: l'invito al pagamento del contributo unificato emesso dal Tribunale(16); il diniego di disapplicazione di disposizioni antielusive(17); gli inviti di pagamento rivolti al Garante del contribuente dall'ufficio impositore o dal concessionario della riscossione(18); l'avviso di pagamento in materia di accise(19); l'atto di recupero del credito indebitamente utilizzato in compensazione(20); gli avvisi di pagamento della Tassa rifiuti solidi urbani(21) e, da ultimo, la fattura emessa per la Tariffa di igiene ambientale(22).

Al contrario, ma pur sempre in conformità con i principi analizzati, la Corte di Cassazione ha ritenuto non impugnabili tutti quegli atti che si rivelano preliminari o prodromici all'accertamento quali, ad esempio, processi verbali di costatazione e questionari, nonché quelle comunicazioni "bonarie" (23) con cui l'ente impositore invita il contribuente a fornire informazioni al fine di favorire il corretto svolgimento del rapporto tributario.

In particolare, sulla base dell'orientamento, che potrebbe dirsi "sostanzialistico" o "teleologico", la Suprema Corte, con le sentenze rese a Sezioni Unite citate in apertura del presente lavoro, nell'esaminare gli avvisi per la riscossione "bonaria" della TARSU e dei contributi consortili, ha affermato il principio secondo cui debbono essere qualificati come atti impositivi, precisamente come avvisi di "accertamento" o di "liquidazione", tutti quegli atti mediante i quali l'Amministrazione finanziaria manifesta una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché la comunicazione si concluda con un invito bonario a versare le somme richieste.

In tal modo, i Giudici di legittimità hanno sovvertito il precedente orientamento secondo cui bisognava escludere la possibilità di considerare l'avviso di pagamento alla stregua di un'iscrizione a ruolo o, più in generale, di uno degli atti di cui all'art. 19, trattandosi, in realtà, di un atto che non può avere conseguenze in sede contenziosa attesa la finalità di rendere meno rigidi e formali i rapporti tra il contribuente e

l'ente impositore, proprio per evitare, ove possibile, il ricorso ai giudici(24).

Le Sezioni Unite, infatti, hanno chiarito come non possa attribuirsi rilevanza alla definizione dell'atto in concreto utilizzata dall'ente impositore, né alla circostanza che esso sia stato dichiarato non impugnabile ovvero che difetti di alcuni elementi formali propri degli atti impositivi, determinando eventualmente tali circostanze un vizio dell'atto oppure la sua inidoneità a determinare sia la decorrenza del termine per l'impugnazione sia la eventuale rimessione in termini del contribuente per errore scusabile.

Al fine, tuttavia, di evitare possibili fraintendimenti e chiudere, così, definitivamente il contrasto giurisprudenziale creatosi, la Corte ha altresì chiarito che le comunicazioni previste dal comma 3, art. 36 bis, D.P.R. n. 600/1973, e dal comma 3, art. 54 bis, D.P.R. n. 633/1972, non costituiscono che un mero "invito" a fornire "eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi", pertanto, manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile in via di autotutela o attraverso l'intervento del giudice di merito, al quale spetta il compito di discriminare gli atti impositivi da quelli che tali non sono, avuto riguardo agli aspetti sostanziali.

Secondo la Cassazione, infatti, non solo non può essere rimessa all'arbitrio dell'ente impositore la qualificazione di un atto come impugnabile, oppure no, ma è altresì necessario verificare, qualora non vi sia corrispondenza tra gli aspetti sostanziali e formali dell'atto medesimo, se nel caso di specie sussistano "adeguati fattori da cui è ragionevole dedurre che ci si trovi di fronte alla comunicazione di una pretesa impositiva, e non ad una richiesta di chiarimenti" (25).

I principi di diritto individuati dalle Sezioni Unite nelle citate sentenze hanno, da ultimo, trovato una importante conferma nella recentissima sentenza n. 21045, dell'8 ottobre 2007, ove la Corte, dopo aver analiticamente ripercorso le pronunce rese nel corso del tempo sull'argomento, ha espressamente affermato la necessità, avuto riguardo sia alle norme costituzionali di tutela del contribuente (art. 24 e 53) e di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97) che all'allargamento della giurisdizione tributaria, di ampliare le possibilità a disposizione del contribuente di proporre ricorso alle Commissioni tributarie avverso qualunque atto che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una pretesa tributaria ben individuata, senza bisogno di attendere che la stessa sia tradotta, in mancanza di spontaneo adempimento, nella forma autoritativa tipica degli atti impugnabili, atteso che in capo al contribuente destinatario sorge, già al momento della ricezione della notizia, quell'interesse ad agire, sancito dall'art. 100 c.p.c., per l'accertamento della legittimità sostanziale della pretesa impositiva.

Tale posizione, peraltro, trova una ulteriore quanto significativa conferma nel caso degli atti della riscossione(26), rispetto ai quali la possibilità di richiedere con immediatezza l'intervento del giudice si rivela fondamentale per il superamento del deficit di tutela che inevitabilmente li connota rispetto agli atti impositivi; basti considerare, infatti, che l'agente della riscossione può ledere concretamente l'integrità patrimoniale del contribuente, anche nel caso questi abbia proposto ricorso alla Commissione tributaria richiedendo la sospensione dell'esecuzione dell'atto, laddove venga dato – legittimo – inizio alla riscossione coattiva del tributo, mediante iscrizione di ipoteca o di fermo amministrativo, decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella ma prima che sia intervenuta la decisione sull'istanza di sospensione.

La Cassazione, poi, con la citata sentenza n. 21045, nel tirare le somme della linea di pensiero seguita, ha avuto premura di chiarire che il riconoscimento della mera "possibilità" di ricorrere alla tutela del giurisdizionale non può essere considerato un onere per il contribuente, con la conseguenza che l'allargata tutela si traduca in un danno per lo stesso laddove, in mancanza di rituale impugnazione nei termini di legge, l'ente possa opporre l'intervenuta cristallizzazione della pretesa tributaria contenuta in un atto pur non conforme a quelli elencati all'art. 19.

4 : Gli atti impugnabili alla luce della giurisprudenza di Cassazione.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione, in definitiva, ha risolto la questione della autonoma impugnabilità degli inviti "bonari" di

pagamento stabilendo che devono essere considerati tali, in via interpretativa, tutti quegli atti per il cui tramite l'Amministrazione finanziaria porta a conoscenza del contribuente una pretesa tributaria compiuta e incondizionata.

Tale soluzione, tuttavia, essendo diretta ad ampliare la tutela del contribuente, in conformità all'art. 24 Cost., non può tradursi in un pregiudizio a suo danno, nel senso che la mancata impugnazione dell'invito "bonario" non determina la cristallizzazione della pretesa tributaria ivi contenuta, conservando, pur sempre, il contribuente la possibilità di contestarne il merito e la fondatezza in sede di impugnazione dell'atto della riscossione, conforme a quelli individuati nell'elenco di cui all'art. 19 del D.Lgs. 546/92, successivamente notificatogli in mancanza di adempimento spontaneo.

Appare evidente, dunque, che la lettura estensiva dell'art. 19 adottata dai Giudici della Suprema Corte assume una forte connotazione sistematica, dal momento che adegua l'elencazione degli atti impugnabili al rinnovato e ampliato sistema della giurisdizione tributaria, non già attraverso l'aggiunta di ulteriori tipologie di atti – peraltro ad essa non consentita –, bensì attraverso la valutazione della sostanza degli atti atipici che ne consenta la riconduzione ad una delle fattispecie normativamente previste, in modo non difforme da quanto normalmente avviene per l'interpretazione dei negozi atipici di diritto privato.

D'altra parte, nonostante gli indubbi meriti attribuibili alle recenti pronunce della Cassazione, appare, comunque, da condividere l'opinione espressa dalla prevalente dottrina⁽²⁷⁾, secondo la quale, al fine di superare le criticità dell'attuale sistema giurisdizionale tributario e garantire una tutela il più puntuale possibile, è auspicabile un intervento da parte del legislatore volto a chiarire e integrare l'elenco degli atti impugnabili, in modo da limitare il ricorso sfrenato alla tecnica dell'assimilazione funzionale degli atti atipici rispetto agli atti normativamente previsti nonché il ricorso, in via residuale, alla categoria degli atti a tutela differita.

Note

(1) L'art. 2 D.Lgs. 546/92 è stato riscritto dall'art. 12, co. 2, L. 28 dicembre 2001, n. 448 (Finanziaria 2002) e ulteriormente modificato dall'art. 3-bis, co. 1, DL 30 settembre 2005, n. 203; attualmente così dispone: «1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali 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. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica. 2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni. 3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio».

(2) Cfr. sul punto M. Cantillo, *L'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in Rass. Trib., 2002, 803 ss.; in tema, Muscarà, *La giurisdizione quasi esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sezioni unite della Cassazione*, in Riv. dir. trib., 2006, 43, rilevato che indubbiamente l'evoluzione interpretativa della Cassazione è volta a conseguire la positiva finalità dell'unità e della concentrazione della giurisdizione in materia tributaria, tuttavia, che «l'autorevole intervento risulti sopra le righe nel senso che si dia vita ad una sorta di giurisdizione esclusiva *praeter legem* atteso che tutte le funzioni amministrative che incidono sul rapporto prescindendo dal tipo di atti e dalla natura delle posizioni giuridiche coinvolte, rientrerebbero *de plano* nella giurisdizione delle commissioni tributarie non *per factum principis* ma in forza di una mera interpretazione giurisprudenziale» evidenziando in particolare l'opportunità di valutare attentamente le ricadute della sentenza in oggetto sul piano della legittimità costituzionale in riferimento alla natura di giudice speciale delle commissioni. In giurisprudenza, si sono espresse in tal senso anche le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza 10 agosto 2005, n. 16776, in Boll. Trib., 2005, 1828.

(3) L'art. 35, co. 26-quinquies, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, in Legge 4 agosto 2006, n. 248, ha, infatti, ampliato l'elenco di cui all'art. 19, co. 1, D.Lgs. 546/92, due ulteriori tipologie di atti: l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77, D.P.R. n. 602/73, e successive modificazioni; il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86, D.P.R. n. 602/73, e successive modificazioni.

(4) Cfr. ex plurimis Cass., Sez. trib., 5 ottobre 2004 n. 19854, in Riv. dir. trib., 2005, II, 3; Cass., Sez. trib., 18 aprile 2003 n. 6232, in GT Riv. giur. trib., 2003, 819.

(5) Come sottolinea E. Fortuna, *Gli attuali confini della giurisdizione tributaria*, Riv. dir. trib. 2003, 1, 11, «sono venuti meno i cosiddetti limiti esterni della giurisdizione tributaria, una volta individuabili nei tributi tassativamente elencati dal previgente art. 2 D.Lgs. n. 546/1992. Se ne trae, di norma, la conclusione, certamente fondata, che abolita ogni forma di tassatività, la giurisdizione si riferisce oggi, appunto, come già anticipato, ad ogni genere di contribuzione imposta dalla legge, nel senso prima indicato, anche indipendentemente dalla presenza o meno di un servizio di qualsiasi natura reso dall'Ente titolare o beneficiario al contribuente. Né occorre precisare che la formulazione varata appare certamente idonea a ricomprendere nella competenza della Commissione anche ogni altro nuovo tributo, in futuro eventualmente istituito, senza alcun bisogno di altre precisazioni, e senza che ciò coinvolga il principio del divieto di specialità del giudice, così come si è già puntualizzato»

(6) Cfr. F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, IX ed., Torino, 2006, p. 369.

(7) Il carattere tassativo dell'elenco contenuto nella norma in esame discende dalla stessa formulazione letterale della stessa, la quale, al comma 3, stabilisce che «*gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente*»

(8) Cfr. F. Tesaurò, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, p. 89; contra P. Russo, *Manuale di diritto tributario, il processo tributario*, Milano, 2005, 103, il quale ritiene che gli atti elencati nell'art. 19, altro non sono che il paradigma formale di determinate «crisi di cooperazione» e che quindi non debba escludersi l'impugnabilità di altri e diversi atti (non elencati) che pure possono esprimere altre e diverse crisi di cooperazione.

(9) Cfr. sul punto Cass., sez. trib., 6 maggio 2002, n. 6471, in Juris Data On-line.

(10) Sul punto la Corte Costituzionale, con sentenza 6 dicembre 1985, n. 313, in www.giurcost.org, aveva già avuto modo di sottolineare, sia pur sotto la vigenza della precedente disciplina, che «tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario, a prescindere dalla loro denominazione, devono ritenersi suscettibili di impugnazione davanti alle commissioni tributarie».

(11) In tal senso cfr. Corte Cost., 1 aprile 1982, n. 63, in Boll. Trib., 1982, 729.

(12) Cfr. sul punto Cass., sez. trib., 6 dicembre 2004, n. 22869, in Juris Data On-line, secondo cui «l'identificazione dell'atto impugnabile non deve essere condotta secondo un criterio nominalistico, ma occorre

verificare se ci si trovi di fronte ad un atto sostanzialmente impositivo».

(13) Cfr. sul punto Cass., sez. trib., 8 ottobre 2007, n. 21045, in *Juris Data On-line*.

(1) Anche le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno condiviso tale soluzione sul rilievo che l'ampliamento della giurisdizione tributaria ha determinato una modifica implicita dell'art. 19 e, quindi, l'attrazione alla competenza delle Commissioni tributarie di tutte le controversie relative a rapporti aventi natura tributaria o a sanzioni inflitte da Uffici tributari. Secondo il Supremo Collegio, in sostanza, l'ampliamento dei tributi conoscibili da parte del giudice tributario ha determinato anche l'estensione degli atti impugnabili, in considerazione del principio generale dell'interesse ad agire sancito dall'art. 100 c.p.c. e nei limiti di esso. In tal senso cfr. pure A. Guidara, *Inviti al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 795 ss.; M. Cantillo, *L'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, cit., 809. Contra vedi Muscarà, *La giurisdizione quasi esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sezioni unite della Cassazione*, cit.; S. Donatelli, Osservazioni critiche in tema di ammissibilità del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie, in *Rass. Trib.*, 2005, 1732.

(15) Tale considerazione è stata esplicitamente affermata nella sentenza n. 7388/2007, con cui le Sezioni Unite hanno sancito la riconducibilità del diniego di autotutela alle categorie indicate nell'art. 19 del D.Lgs 546/92.

(16) Cfr. sul punto S. Pellegrini, L'invito di pagamento emesso dal Tribunale in caso di insufficiente versamento del contributo unificato è atto impugnabile, in *Riv. dir. trib.* 2004, 1, 50.

(17) Cfr. sul punto R. Lupi, *Riflessi processuali del diniego di disapplicazione di norme antielusive*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1708.

(18) Cfr. sul punto A. Guidara, *La riscossione dei tributi nei confronti del garante*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 679.

(19) Cfr. sul punto A. Turchi, *Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione in materia tributaria*, *Riv. dir. trib.*, 2002, 5, 505.

(20) Cfr. sul punto Carpentieri, *Le modalità di recupero delle sovvenzioni attribuite mediante crediti d'imposta «spendibili» in compensazione*, in *Dialoghi Tributarie*, 2005, 807.

(21) Cfr. sul punto D. Coppa, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3687.

(22) Cfr. sul punto R. Lupi, *Tributi e prezzi, atti impugnabili e fatture*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2006, 1138; Id., *Tariffa igiene ambientale e giurisdizione tributaria: errata corrige e considerazioni ulteriori sulla impugnabilità degli atti "non notificati"*, *ivi*, 1648; Chiarizia, *Le controversie in materia di igiene ambientale (TIA) rientrano nella giurisdizione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2006, 800; Id., *La natura tributaria della tariffa di igiene ambientale (TIA): primi chiarimenti e questioni ancora aperte*, *ivi*, 2007, 1928.

(23) Cfr. sul punto Ingraò, *L'impugnazione degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. Trib.*, 2005, 941.

(24) Cfr. sul punto Cass., 12 luglio 2005, nn. 14666, 14668, 14669.

(25) Cfr. sul punto Cass., SS.UU., 16293/2007, cit., che ha ritenuto corretto l'operato del giudice di merito il quale, nel caso di specie, ha ammesso l'impugnabilità dell'avviso di pagamento per la TARSU, sul rilievo che esso, contenendo l'indicazione delle modalità di calcolo dell'imposta e la calendarizzazione dei pagamenti, costituiva una vera e propria liquidazione dell'imposta dovuta, tale da incidere concretamente sulla posizione patrimoniale del contribuente.

(26) Si pensi, ad esempio, a tutte quelle comunicazioni bonarie di pagamento che spesso precedono l'iscrizione a ruolo o le ingiunzioni di pagamento. Sul punto si vedano pure le opinioni espresse da A. Guidara, *Inviti al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, 795, il quale sostiene la impugnabilità di tutti gli atti che danno conoscenza del ruolo.

(27) Cfr. sul punto M. Cantillo, *L'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, cit.; G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 117 ss.; P. Russo, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, 420; F. Amatucci, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, 365 ss.

