



**LUNEDÌ 7 LUGLIO 2008 - 10:22**

*Il problema della giurisdizione della Tarsu e della Tia prima e dopo il D.L. n. 90/2008*

di Giuseppe Alfano

(in "il fisco" n. 27 del 7 luglio 2008, pag. 1-4887)

Nell'articolo si esamina la questione relativa alla giurisdizione in tema di liti inerenti la Tarsu e la Tia. In particolare, vengono presi in considerazione gli effetti della recente sentenza della Corte Cost. n. 64/2008 (ove l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 è stato dichiarato incostituzionale nella parte in cui devolve alla giurisdizione tributaria le liti relative al Cosap) e della recente innovazione legislativa apportata dall'art. 4 del D.L. n. 90/2008, ove è previsto che le liti attinenti alla complessiva azione di gestione dei rifiuti sono devolute alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo.

**1. La Tarsu e la Tia. Il problema della giurisdizione**

Il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, sulla finanza locale, disciplina la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, con effetto dal 1° gennaio 1994.

Accanto alla Tarsu, tutt'ora applicata da una parte dei comuni italiani, vede successivamente la luce la nuova disciplina della Tariffa di igiene ambientale, Tia, istituita dall'art. 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, applicata da altri comuni.

La norma dell'art. 49 dispone che "I 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, sono coperti dai Comuni mediante l'istituzione di una tariffa".

Nel quadro normativo primario dell'art. 49 si collocano le discipline regolamentari dei comuni che hanno adottato il sistema della Tia, come, ad esempio, quello di Udine preso a riferimento.

Dall'esame dei D.Lgs. n. 507/1993 e n. 22/1997 emerge - e non poteva essere diversamente, trattandosi dello stesso fenomeno da disciplinare - che il presupposto sia della Tarsu che della Tia è l'occupazione o la detenzione o la conduzione di locali e aree scoperte ad uso privato, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale (art. 62 del D.Lgs. n. 507/1993 e art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997).

Raffrontando, poi, la disciplina del decreto istitutivo della Tarsu e la disciplina regolamentare del Comune di Udine afferente la Tia, si nota che esse, in diversi punti, sono sostanzialmente identiche.

Tuttavia delle due prestazioni pecuniarie, la prima è una tassa, che copre solo parzialmente i costi del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani reso alla collettività *uti singuli*, con il residuo a carico dell'ente locale; la seconda è una tariffa strutturata a copertura totale dei costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani, i quali, pertanto, non devono più pesare, attraverso il bilancio comunale, sulla fiscalità generale.

Questo passaggio da copertura parziale a copertura integrale del costo del servizio ha comportato la trasformazione dell'originaria "tassa" in "tariffa", con conseguenti problemi di interpretazione, tra l'altro, sul piano della tutela giurisdizionale.

Il primo problema che si è posto è stato, quindi, quello del giudice da adire nel caso di controversia col soggetto gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti.

Come è noto, secondo taluni giudici di merito (1) la Tia configurerebbe non una tariffa in senso tecnico ma una vera e propria tassa, secondo altri (2) il corrispettivo che l'utente del servizio deve corrispondere a titolo di Tia, in luogo della Tarsu, ha natura privatistica, per cui le relative controversie non rientrano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie.

Il problema della giurisdizione è stato, successivamente, risolto dal legislatore con l'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, che ha aggiunto all'art. 2, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.

utente: qol10345724

» [cambio password](#)

» [disconnetti](#)

[formato stampabile](#)

[indice stampabile](#)

**Accesso veloce a:**

» [Articoli e commenti](#)

» [Circolari e note](#)

» [Documentazione esplicativa](#)

» [Formulario](#)

» [Giurisprudenza](#)

» [Leggi e decreti](#)

» [Quesiti](#)

» [Scadenario](#)

**Ricerca per data:**

giugno 2008						
lu	ma	me	gi	ve	sa	do
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30						

luglio 2008						
lu	ma	me	gi	ve	sa	do
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30	31			

agosto 2008						
lu	ma	me	gi	ve	sa	do
				1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	31

settembre 2008						
lu	ma	me	gi	ve	sa	do
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30					

[mesi precedenti:](#)

546 la precisazione: "Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone ... per lo smaltimento dei rifiuti urbani ...".

Il legislatore ha attribuito ai giudici tributari la cognizione della Tia non per la sua acclarata natura di **tributo** (3), ma per un'esigenza pratica di concentrazione di giurisdizione in capo allo stesso giudice sia delle controversie relative alla Tarsu, ancora configurabili con riferimento a quei comuni che continuano ad applicarla, sia di quelle relative alla Tia, stante l'uguaglianza del presupposto della prestazione patrimoniale, che nulla dice, però, in ordine alla natura tecnica di "tassa" della Tia.

## **2. Natura tecnica di tassa o di tariffa del corrispettivo per l'erogazione del servizio smaltimento rifiuti**

Il vero problema è, allora, quello della natura tecnica della Tia, indipendentemente dal fatto esterno dell'attribuzione alla giurisdizione alle Commissioni tributarie delle relative controversie.

Secondo l'insegnamento tradizionale, la più importante distinzione delle entrate degli enti pubblici è quella tra entrate di diritto privato e entrate di diritto pubblico o tributi.

Mentre il concetto d'imposta è sganciato, giuridicamente, dalla categoria dei servizi pubblici detti indivisibili, e per la sua individuazione è sufficiente il solo elemento della sua destinazione a procurare un'entrata allo Stato, la tassa, come afferma l'autorevole Giannini (4) "costituisce una prestazione dovuta per l'esplicazione di un'attività dell'ente pubblico che riguarda particolarmente l'obbligato, ciò che non può verificarsi se non per i servizi considerati come divisibili nell'ordinamento amministrativo dell'ente".

Secondo Giannini, però, "è vano volere trovare ad ogni costo un criterio materiale, visibile e sicuro, di discriminazione, là dove domina **l'arbitrio del legislatore** e tutto quindi si riduce a stabilire quale impronta esso abbia dato ai rapporti che formano oggetto della sua regolamentazione".

Sicché, la natura giuridica di alcune categorie di entrate degli enti pubblici deve essere dedotta essenzialmente dal modo in cui il **rapporto di utenza** è legislativamente disciplinato, potendo, in questi casi, l'aspetto finanziario della minore o maggiore altezza del corrispettivo essere considerato buon indizio del regolamento pubblico o privato del rapporto.

Nel caso della Tia il rapporto giuridico di utenza nasce con la **denuncia** all'ente gestore di una situazione di fatto: l'occupazione o conduzione da parte dell'utente di locali o aree scoperte ad uso privato esistenti nel territorio comunale.

La denuncia costituisce, come si può evincere dall'art. 4 del Regolamento di applicazione della tariffa per la gestione rifiuti del Comune di Udine, un negozio giuridico unilaterale recettizio, rivolto a conseguire gli effetti pratici, riconosciuti dal diritto, della prestazione del servizio raccolta e smaltimento rifiuti dietro controprestazione del pagamento del prezzo-corrispettivo dovuto.

Nel sistema della Tia, la denuncia di occupazione o conduzione locali ha natura di dichiarazione di scienza per quanto riguarda l'indicazione dei presupposti di fatto dell'obbligazione tariffaria e di dichiarazione di volontà relativamente alla richiesta di erogazione del servizio, per cui la Tia non si differenzia, sostanzialmente, dalle tariffe relative ad altri servizi a rete, come quelli di acqua, gas, e luce, caratterizzati dalla corrispettività delle prestazioni (5).

Infatti, l'occupante di un locale o area scoperta, produttivi di rifiuti, che conferisce (nell'ambito del servizio pubblico locale di raccolta e smaltimento rifiuti) al gestore, depositandoli negli appositi cassonetti collocati nel perimetro comunale, senza prima aver fatto richiesta di fruizione del servizio gestione rifiuti, agisce, con condotta antiggiuridica, quale *free rider*, alla pari di colui che sottrae energia elettrica all'Enel, o altri soggetti operanti sul mercato, allacciandosi abusivamente alla rete elettrica di distribuzione, come non infrequentemente avviene.

I *free riders* nel momento in cui presentano la dichiarazione negoziale di occupazione o conduzione locali, in un caso, e nell'altro la richiesta di fornitura di energia elettrica nell'ambito dello schema dell'offerta al pubblico ex art. 1336 del codice civile, dismettono il comportamento illecito e danno inizio, in ambedue le fattispecie, ad un vero e proprio rapporto contrattuale a prestazioni reciproche.

Queste considerazioni non possono certamente valere con riferimento allo svolgimento del servizio smaltimento rifiuti in regime di tassa, non emergendo, in quella situazione tributariamente qualificata, il suaccennato schema sinallagmatico di corrispettività delle prestazioni.

La denuncia, quindi, assume valenza di **dichiarazione di volontà** idonea a produrre la nascita dell'obbligazione civilistica tariffaria, per cui quando l'ente pubblico assume la titolarità di un servizio pubblico, affidandone a

terzi la gestione in regime privatistico, per soddisfare un interesse generale attraverso l'adempimento di prestazioni ai singoli utenti dietro pagamento di un prezzo corrispettivo, come è chiarissimo nel Regolamento del Comune di Udine preso a riferimento, non siamo più nel campo delle obbligazioni pubbliche (come quelle tributarie), ma in quello delle obbligazioni di diritto comune (6), la cui fonte è il contratto ed ogni altro atto o fatto idoneo a produrle in conformità dell'ordinamento giuridico ex art. 1173 del codice civile.

Questo tipo di regolamentazione del rapporto di utenza del servizio di raccolta e smaltimento rifiuti, unitamente alla struttura della tariffa di igiene ambientale funzionalizzata alla copertura integrale dei costi di gestione del servizio, fa propendere per la natura di **corrispettivo** della Tia, addebitabile all'utente, come accade per ogni altro corrispettivo da prestazione servizi, a mezzo di fattura soggetta ad Iva.

E la natura di "corrispettivo" della Tia è esplicitamente enunciata nel D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (recante norme in materia ambientale), il cui art. 238 definisce, al comma 1, la suddetta tariffa come il "corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani".

La corrispettività delle prestazioni, dunque, è stata, in buona sostanza, l'impostazione data alla questione del difetto di giurisdizione tributaria, dalla Comm. trib. prov. di Caserta con la sent. n. 53 del 31 marzo 2004.

Sulla stessa lunghezza d'onda si è posta la Corte di Cassazione - Sezioni Unite - la quale, con l'ord. n. 3274 del 15 febbraio 2006 (in "il fisco" n. 13/2006, fascicolo n. 1, pag. 2025), ha escluso che la controversia relativa al pagamento della tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani ex art. 49 del D.Lgs. n. 22 del 1997 fosse riconducibile alla giurisdizione tributaria.

Ha affermato la Corte che era pacifico in causa che la prestazione pecuniaria, imposta all'utente del servizio di raccolta dei rifiuti urbani, non avesse natura tributaria: la tariffa risultava approvata dal comune competente e l'ente gestore aveva emesso regolare fattura nei riguardi dell'utente.

Pertanto, dice la Corte, "la prestazione non ha natura tributaria e le relative controversie non sono, quindi, devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie" ex art. 12 della L. 28 dicembre 2001, n. 448, pur ritenendo la Corte che l'obbligo del pagamento del corrispettivo al gestore del servizio raccolta e smaltimento rifiuti sorga - come già avveniva per la Tarsu - "da presupposti interamente preregolati dalla legge e da atti amministrativi generali (nella specie, la tariffa di cui all'art. 49 del D.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22) senza che siano riservati alla pubblica amministrazione spazi di discrezionalità circa la concreta individuazione dei soggetti obbligati, i presupposti oggettivi o il quantum del corrispettivo dovuto".

La Corte ha, così, concluso in favore della **giurisdizione ordinaria**.

La Corte, poi, con la sent. n. 4895 dell'8 marzo 2006 (in "il fisco" n. 14/2006, fascicolo n. 1, pag. 2184), non muta orientamento, come erroneamente è stato detto da taluni, ma semplicemente prende atto dello *ius superveniens* rappresentato dall'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del D.L. n. 203/2005, convertito in L. n. 248/2005, che ha ricompreso nella competenza delle Commissioni tributarie anche le controversie relative alla debenza del canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani (7).

E la successiva sent. n. 17526 del 9 agosto 2007, anche se argomentata con riferimento alla natura di prelievo patrimoniale paratributario della Tia, sostanzialmente, prende atto, anch'essa, che il legislatore con la L. n. 248/2005 ha devoluto al giudice tributario anche le controversie in materia di tariffa di igiene ambientale, facendone derivare la natura paratributaria, esogenamente, dalla sua devoluzione alla competenza delle Commissioni tributarie.

L'Agenzia delle Entrate, nella recentissima ris. n. 250/E del 17 giugno 2008 (in [www.ilfisco.it](http://www.ilfisco.it) alla voce "documentazione on line"), osserva che l'anzidetta sentenza, senza affrontare in modo specifico la problematica fiscale, ha affermato la natura tributaria della Tia sulla base, in primo luogo, della circostanza che le controversie in materia di tariffa di igiene ambientale sono state devolute al giudice tributario dall'art. 3-bis del D.L. n. 203/2005; "ad avviso dei giudici di legittimità - argomenta l'Agenzia delle Entrate - se il legislatore ha ricondotto la Tia nell'ambito del processo tributario si deve presumere che abbia voluto riconoscerne la natura di entrata tributaria".

Ma, ritiene (correttamente) l'Agenzia, l'avvenuta devoluzione delle liti in materia di Tia al giudice tributario non può valere, di per sé, "come presupposto idoneo a definire la natura della stessa come prelievo di diritto pubblico e ad escluderne la natura di corrispettivo del servizio di gestione dei rifiuti, con conseguente inapplicabilità dell'IVA".

### 3. La sent. [n. 64/2008](#) della Corte Costituzionale

In ogni caso, la succitata ord. n. 3274 del 15 febbraio 2006 delle Sezioni Unite della Cassazione ha trovato autorevole conferma nella recente sent. [n. 64](#) del 14 marzo 2008 della Corte Costituzionale (in "il fisco" n. 13/2008, fascicolo n. 1, pag. 2356), la quale, incidendo in modo restrittivo sull'ampiezza della giurisdizione delle Commissioni tributarie, ha correttamente sancito l'incostituzionalità dell'attribuzione a tali organi della cognizione delle cause in merito al canone per l'occupazione di aree pubbliche (Cosap), che a norma della vigente legislazione è alternativo alla relativa tassa (Tosap), dichiarando l'illegittimità dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - come modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della L. 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'art. 63 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni.

Secondo i giudici costituzionali, alla cui volontà deve piegarsi il legislatore, quest'ultimo **non ha alcuna discrezionalità** di attribuire alle Commissioni tributarie tutte le controversie relative a prestazioni patrimoniali imposte che non abbiano natura di tributi, secondo il discrimine posto dall'art. 53 della Costituzione; ragion per cui avrebbero natura tributaria "quei prelievi che, **sebbene coattivi**, presentano, da un lato, un nesso sostanziale con un presupposto economicamente valutabile, rilevante quale indice di capacità contributiva, dall'altro, un vincolo di destinazione del gettito derivante da tale prelievo a concorrere a coprire le spese pubbliche (ved. sentt. Corte Cost. nn. 26 del 1982, 63 del 1990, 73 del 2005)" (8).

La dichiarata illegittimità è, **sostanzialmente** anche se non formalmente, **estensibile** anche alle controversie relative alla debenza del canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani.

Alla pronuncia n. 64 del 2008 va attribuito, in forza dell'art. 136 della Costituzione, l'effetto di far cessare l'efficacia della specifica disposizione di legge dichiarata incostituzionale, non essendo ammessa, com'è nella norma (9), l'applicazione di tale sentenza a fattispecie analoghe, le quali devono essere portate **autonomamente** all'esame del Giudice delle Leggi.

Pertanto, in controversie aventi ad oggetto la Tia, le Commissioni tributarie, pur non potendo dichiarare il proprio difetto di giurisdizione, devono sentirsi obbligate a sollevare questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 2, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 nella parte in cui dispone che: "appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone ... per lo smaltimento dei rifiuti urbani ...", in quanto questione rilevante e non manifestamente infondata.

### 4. L'art. 4 del D.L. 23 maggio 2008, n. 90

Tutto quanto fin qui esposto rischia di essere superato, in prima approssimazione, dal recentissimo D.L. 23 maggio 2008, n. 90, recante "Misure straordinarie per fronteggiare l'emergenza nel settore dello smaltimento dei rifiuti nella regione Campania ...".

L'art. 4, in virtù del quale "sono devolute alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo tutte le controversie, anche in ordine alla fase cautelare, comunque attinenti alla complessiva azione di gestione dei rifiuti ...", quant'anche con riferimento a diritti costituzionalmente tutelati, implicherebbe, secondo alcuni, l'attrazione nella giurisdizione esclusiva del Giudice amministrativo anche delle controversie in materia di Tarsu, con una conseguente restrizione di fatto del diritto di difesa del contribuente-cittadino.

Secondo noi, invece, la norma non fa venir meno la competenza del Giudice tributario alla luce:

a) della delimitazione della giurisdizione tributaria operata dalla Corte Costituzionale con la sent. [n. 64](#) del 14 marzo 2008;

b) della delimitazione della giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo operata dalla Corte Costituzionale con la sentenza additiva n. 204 del 6 luglio 2004 (in "il fisco" n. 35/2004, fascicolo n. 1, pag. 6080), la quale, modificando l'impianto complessivo dell'art. 33 del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 80 (come riscritto dall'art. 7 della L. 21 luglio 2000, n. 205) con la riformulazione del comma 1 e la soppressione del comma 2, ha ribadito l'interpretazione tradizionale dell'art. 103, comma 1, della Costituzione, per cui le ipotesi di giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo possono essere fissate dal legislatore non per blocchi di materie, ma solo **limitatamente a "particolari materie"**, rispetto alla giurisdizione generale di legittimità, caratterizzate dalla compresenza

indistinta di interessi legittimi e diritti soggettivi.

Entro questi limiti costituzionali può muoversi il legislatore ordinario, il quale non ha il potere di prevedere una giurisdizione esclusiva del Giudice amministrativo "ancorata alla pura e semplice presenza, in un certo settore dell'ordinamento, di un rilevante pubblico interesse": il comma 1 dell'art. 103, lungi dal consentire una qualsivoglia evoluzione degli assetti giurisdizionali, frappone un preciso limite alla discrezionalità legislativa rappresentato dalla necessità che sia considerata la natura delle situazioni soggettive coinvolte (interessi legittimi e diritti soggettivi) e non il mero dato della materia *ex se*.

Con la riaffermazione della interpretazione *mainstream* dell'art. 103 della Costituzione la Corte ha voluto "riorientare" il legislatore per le future scelte in punto di equilibri giurisdizionali: il fondamento costituzionale della giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo sta, esclusivamente, nell'esigenza di sciogliere il nodo gordiano, l'intreccio inestricabile, tra diritti soggettivi e interessi legittimi, riscontrabile in taluni settori.

Orbene, l'obbligazione tributaria non presenta alcun nodo gordiano, contraddistinguendosi per la presenza nitida di diritti soggettivi del contribuente, la cui tutela è affidata alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, giurisdizione i cui confini sono stati oggetto di ricognizione e ridefinizione a cura della Corte Costituzionale, nella sent. n. 64 del 14 marzo 2008, in armonia con i criteri di cui all'art. 102 e alla VI disposizione transitoria della Costituzione.

E la presenza assoluta di diritti soggettivi nell'obbligazione tributaria si riscontra se si accoglie la concezione tradizionale, propria della dottrina maggioritaria, per cui la capacità contributiva *ex art. 53* della Costituzione è espressa da elementi di patrimonialità e comporta l'identificazione dell'indice di potenzialità economica con una ricchezza patrimoniale di proprietà del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, titolare di diritti soggettivi a contenuto patrimoniale; ma si riscontra anche nel caso si accolga la nuova concezione, da noi condivisa, della capacità contributiva in termini di **virtualità economica**, sviluppata organicamente da F. Gallo (10) in un'ottica di equità distributiva, che consente il riparto dei carichi pubblici in base a presupposti che possono anche escludere il riferimento ad elementi di patrimonialità del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, titolare, in questo caso, di diritti soggettivi a contenuto non patrimoniale costituiti da "posizioni e valori solo socialmente rilevanti, purché espressivi, in termini di vantaggio, di una capacità differenziata economicamente valutabile: se la persona", afferma Gallo, "non è un *homo oeconomicus* (come vanno dimostrando le nuove economie, l'economia civile o l'economia cognitiva e sperimentale, n.d.A.) 'ridotto a proprietà', ma un soggetto da questa disgiungibile immerso nelle relazioni sociali, è perfettamente lecito che essa sia tassata, per autonoma scelta del legislatore, in relazione a capacità sprigionate dal suo solo insistere nella società e legate alla soddisfazione di sue esigenze " (11).

Vi è, in ogni caso, una chiara emersione di situazioni di diritto soggettivo nel rapporto d'imposta, deferite alla competenza del giudice tributario, che costituzionalmente non ammettono interferenze da parte del giudice amministrativo in sede di giurisdizione esclusiva.

L'escludibilità in *subiecta materia*, e quindi anche in materia di Tarsu, della giurisdizione esclusiva del Giudice amministrativo è confermata, per altro verso, dalla tendenza legislativa, evidenziata da Gallo (12), a qualificare, in generale, l'interesse fiscale "come interesse composito nel quale confluisce anche quello del contribuente alla coamministrazione, alla cooperazione e partecipazione, all'attività amministrativa, alla semplificazione, all'efficienza, alla sufficiente motivazione degli atti, al contraddittorio amministrativo, e così via": è, quindi, in atto una chiara evoluzione legislativa verso la **pariteticità** delle posizioni soggettive dell'ente impositore e del contribuente, che supera il paradigma tradizionale dell'esercizio del potere autoritativo della Pubblica Amministrazione, a fronte del quale possono configurarsi prevalenti situazioni soggettive di interesse legittimo inestricabilmente legate a situazioni accessorie di diritto soggettivo che giustificano la giurisdizione esclusiva del Giudice amministrativo.

Allora, la norma dell'art. 4 del D.L. n. 90/2008, secondo cui "sono devolute alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo tutte le controversie comunque attinenti alla complessiva azione di gestione dei rifiuti, seppure posta in essere con comportamenti dell'Amministrazione pubblica o dei soggetti alla stessa equiparati", deve essere interpretata nel senso che (13):

- a) lascia inalterata la giurisdizione generale delle Commissioni tributarie relativamente alla tassa per lo smaltimento rifiuti (Tarsu);
- b) non attrae, per effetto della sentenza manipolativa n. 204/2004 della Corte Costituzionale, alla competenza del giudice amministrativo neanche le controversie relative alla Tia, in ordine alle quali va sollevata dalle Commissioni tributarie questione di legittimità costituzionale dell'art. 2,

comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 nella parte in cui stabilisce che appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani.

Infatti, "l'intenzione del legislatore", cui fa riferimento l'art. 12 delle preleggi, non è quella soggettiva della maggioranza parlamentare che redige la norma, ma è quella oggettiva ed autonoma dello Stato, staccata dalla volontà dell'organo ed inserita armonicamente in seno al più ampio ordinamento giuridico: le norme vanno, pertanto, interpretate ed applicate alla stregua dei criteri di coerenza interna all'ordinamento, di non contraddittorietà e di razionalità.

E compito dell'interprete è di dedurre dall'ordinamento positivo, e *in primis dalla Costituzione*, tutti i principi giuridici che possono esserne tratti: alla luce dell'insieme di tali principi va determinata "l'intenzione del legislatore".

L'intenzione del legislatore va determinata, quindi, alla stregua dei **principi giuridici deducibili dall'ordinamento positivo** nella sua **sistematicità**, compresi quelli espressi direttamente dalla Corte Costituzionale nelle proprie pronunce.

E ciò perché lo Stato di diritto ha elaborato un complesso ed armonico sistema giuridico, alla cui stregua non è propriamente legittimata un'interpretazione anelastica, asetticamente separata dall'intero sistema, della singola norma, a differenza di quanto può avvenire nel c.d. "Stato di legge" nel quale manca la stessa nozione di ordinamento giuridico (14).

Consegue che, nel nostro ordinamento, il giudice, ordinario o speciale che sia, non applica, di fatto, quella norma che si manifesta incompatibile col quadro generale sistematico risultante dall'ordinamento nella sua totalità.

Così, ad esempio, la Corte di Cassazione (15), nell'interpretazione dell'art. 3-bis, comma 5, del D.L. n. 203/2005 (ispirato al carattere dispositivo del processo tributario), che ha abrogato il comma 3 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 il quale disponeva che "È sempre data alla commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia", ha considerato come inesistente tale disposizione abrogativa, avendo statuito che la modifica legislativa apportata dall'art. 3-bis, comma 5, non ha inciso sulla connotazione della giurisdizione delle Commissioni tributarie: a queste, infatti, rimane attribuito, nell'ambito delle questioni dedotte dalle parti, un potere di indagine al fine di integrare i dati acquisiti agli atti del processo, potere che il giudice tributario può esercitare qualora dagli atti non risultino sufficienti elementi di giudizio per la formazione del proprio convincimento.

Così, anche, a fronte dell'ultimo comma dell'art. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599 secondo il quale la deduzione Ilor doveva essere richiesta nella dichiarazione annuale, la Cassazione (16) ha stabilito che tale deduzione costituisce un diritto soggettivo perfetto del contribuente non subordinato alla richiesta di applicazione dell'interessato da farsi nella dichiarazione dei redditi, ben potendo tale richiesta, non espressamente sanzionata da decadenza, essere effettuata anche in un momento successivo e cioè in sede contenziosa, dovendo il giudice tributario investito della controversia dar conto, d'ufficio, della ritenuta inapplicabilità della deduzione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Giova, infine, ricordare, per completezza di esposizione, la coraggiosa posizione assunta dal Prof. Filippo Satta in occasione della storica sent. n. 500 del 22 luglio 1999 con la quale la Corte di Cassazione ha riconosciuto la risarcibilità degli interessi legittimi.

Nei fatti, osserva Satta, la Costituzione, anziché fungere da termine di riferimento per ogni giudizio ed ogni interpretazione, viene spesso concepita come mero parametro di legittimità delle leggi. La si attua, insomma, in via mediata, se ed in quanto la legge, della cui applicazione si tratti, ponga dubbi di incostituzionalità.

La sent. n. 500/1999 della Cassazione ha spezzato questa concezione e ha rovesciato il sistema che di fatto si era cristallizzato. Nel riconoscere la risarcibilità degli interessi legittimi, e non solo dei diritti soggettivi, la sentenza ha ribaltato il principio secondo cui nel nostro ordinamento gli interessi del cittadino trovano tutela risarcitoria nei confronti della Pubblica Amministrazione solo in quanto una legge esplicitamente li riconosca e li tuteli in via diretta ed immediata.

Con la sent. n. 500/1999 la Cassazione ha applicato direttamente la Costituzione nei rapporti tra cittadini e Stato, senza invocare alcuna pronuncia di illegittimità costituzionale, e ha riconosciuto che nessuna mediazione del legislatore era necessaria per consentire al cittadino di adire il giudice ordinario e chiedere il risarcimento del danno provocatogli da un provvedimento amministrativo (17).

In altre parole, secondo Satta, l'attuazione della Costituzione è compito quotidiano di ogni giudice, e non può essere confinata nell'ambito dei giudizi di legittimità costituzionale riservati alla Corte Costituzionale.

Quando nel corso del giudizio sorgono problemi che eccedono l'interpretazione lato senso letterale della legge, perché appaiono in gioco valori garantiti dalla Costituzione, il giudice deve procedere dalla Costituzione per interpretare la legge, salvo sollevare la questione di legittimità costituzionale della legge se nessuna interpretazione coerente con la Costituzione (e con i principi di diritto espressi dalla Corte Costituzionale, aggiungiamo noi) è possibile.

Concludendo, sul tema che qui particolarmente interessa, le Commissioni tributarie provinciali, qualora adite in materia di Tarsu e di Tia a partire dal 23 maggio 2008, non devono, secondo noi, dichiarare il proprio **difetto di giurisdizione** a favore del giudice amministrativo per effetto dell'art. 4 del D.L. n. 90/2008, salvo sollevare questione di legittimità costituzionale:

1) in ogni caso con riguardo alla Tia affinché sia dichiarata la giurisdizione del giudice ordinario;

2) eventualmente con riguardo alla Tarsu, impugnando l'art. 4 del D.L. n. 90 del 23 maggio 2008 affinché sia confermata la giurisdizione (generale) tributaria.

---

**Note:**

(1) Comm. trib. prov. di Venezia, Sez. V, n. 5 del 15 marzo 2004 (in "il fisco" n. 16/2004, fascicolo n. 1, pag. 2491).

(2) Comm. trib. prov. di Caserta, Sez. X, n. 53 del 31 marzo 2004 (in "il fisco" n. 21/2004, fascicolo n. 1, pag. 3274).

(3) Si veda R. Lunelli-A. Missoni, *La mini-riforma del contenzioso tributario*, in "Forum Fiscale" n. 2/2006. Gli Autori mettono ben in guardia dal pericolo di "snaturamento" della materia di cognizione delle Commissioni tributarie insito nell'art. 3-bis del D.L. n. 203/2005, preconizzando l'intervento riparatore della Corte Costituzionale.

(4) A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965.

(5) Significativo, al riguardo, è il comma 14 dell'art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997 in base al quale alla Tia "è applicato un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero di tali rifiuti".

(6) M.S. Giannini, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2000.

(7) "L'intervento normativo contenuto nel collegato alla Finanziaria per il 2006 e la conferma della sua applicabilità anche alla tariffa di igiene ambientale, offerta dal massimo giudice di legittimità nella sentenza in commento, non consentono di attribuire automaticamente natura tributaria alla nuova entrata comunale, ma chiariscono in modo inequivocabile la giurisdizione competente a dirimerne le controversie, così contribuendo a rafforzare un quadro di certezza del diritto e di garanzie di difesa dei cittadini", così V. Fusconi in "FISCOoggi" del 10 aprile 2006.

(8) G. Reale, *Altalex*, 16 aprile 2008.

(9) Qui non si è in presenza delle sentenze c.d. "estensive": cioè quelle alle quali la Corte perviene in via consequenziale, estendendo, in base ai poteri di cui all'art. 27 della L. 11 marzo 1953, n. 87, l'ambito oggettivo della dichiarazione di incostituzionalità ad "altre norme".

(10) F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007.

(11) L'obbligazione tributaria, pertanto, "è personale nel senso che l'indice di riparto deve in ogni caso risultare correlato a una persona-soggetto passivo di imposta, anche se l'idoneità alla imposizione che tale persona manifesta rileva in termini non di forza economica ed è espressa da un presupposto che non contiene necessariamente elementi patrimoniali sufficienti a corrispondere il tributo. Il che - lo si ribadisce - potrà sembrare a taluno poco se ci si pone in un'ottica di ortodossia garantista di tutela della persona e dei diritti proprietari che si identificano con essa. Ma è proprio ciò che, almeno a nostro avviso, ha voluto il Costituente sul duplice presupposto, da un lato, che i diritti proprietari - dalla cui titolarità deriva la necessaria esistenza di un saldo patrimoniale attivo - non hanno validità preistituzionale e non si pongono, quindi, come limiti invalicabili alla legge fiscale e, dall'altro, che la mancanza di titolarità di tali diritti non costituisce ostacolo alla tassazione di altre entità non patrimoniali che, purtuttavia, esprimono una posizione di vantaggio economicamente valutabile", F. Gallo, *op. cit.*

La caratteristica della teoria della capacità contributiva come capacità contributiva differenziata priva di elementi patrimoniali nasce:

1) sul piano giuridico-costituzionale dall'assorbimento, operato dall'autorevole studioso, nell'art. 3 della Costituzione del successivo art. 53, comma 1, il quale pur avendo una sua formale distinta valenza, è stato nella sostanza interpretato nell'ultimo trentennio anche dalla Corte Costituzionale italiana come una mera specificazione ai fini fiscali del principio di uguaglianza;

2) sul piano pregiudiziale dalla condivisione delle teorie filosofiche rawlsiane, che richiedono la netta separazione tra la proprietà che

appartiene alla persona e la persona stessa quale essa è, inserita nel contesto sociale e titolare di altri diritti, diversi da quelli proprietari, e delle teorie egualitariste liberali come quella di *Amartya Sen*, che considera la persona quale individuo sociale non autointeressato in contrapposizione allo schema tradizionale dell'*homo oeconomicus*.

(12) F. Gallo, *op. cit.*

(13) I termini della questione sarebbero rimasti gli stessi anche se l'Assemblea di Montecitorio non avesse respinto, in sede di lavori parlamentari per la conversione in legge del D.L. n. 90/2008, l'emendamento 4.50. Ferranti ed altri, volto a dare una diversa formulazione all'art. 4 per cui "sono devolute alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo le controversie ... attinenti alla complessiva azione di gestione dei rifiuti, relative a comportamenti ricollegabili all'esercizio dei poteri delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti ad esse equiparati". Infatti lo scopo della proposta emendativa, come si evince dai resoconti stenografici della seduta d'aula n. 20 del 19 giugno 2008, era essenzialmente quello di sottrarre al giudice amministrativo le controversie relative a questioni risarcitorie per danno ingiusto, preservando in capo allo stesso le controversie riguardanti "la tutela del cittadino avverso le modalità dell'esercizio della funzione pubblica", che è quanto dire avverso ogni genere di provvedimento amministrativo illegittimo, compresi, quindi, gli atti impositivi illegittimi.

Sulla stessa linea di contenimento della dilatazione a dismisura della giurisdizione amministrativa si pone l'emendamento 4.150. Monai-Piffari, anch'esso bocciato, che tendeva a riformulare l'art. 4 nel senso che "sono devolute alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo tutte le controversie ... comunque attinenti alla complessiva azione di gestione dei rifiuti, seppure posta in essere con comportamenti riconducibili all'esercizio di un pubblico potere dell'Amministrazione pubblica o dei soggetti alla stessa equiparati".

Emerge anche in questa proposta emendativa lo scopo di lasciare alla competenza del giudice ordinario le controversie risarcitorie, da illecito extracontrattuale: "la ratio della norma è quella di devolvere al giudice amministrativo tutte le vicende che siano comunque collegate a provvedimenti amministrativi, anche quando siano i comportamenti attuativi dei provvedimenti stessi ad incidere su posizioni soggettive" ([http://www.camera.it/docesta/312/14367/documento\\_esterno.asp](http://www.camera.it/docesta/312/14367/documento_esterno.asp)).

(14) J. P. Cabestan, *Un état de lois sans état de droit*, in "Tiers Monde", 1994, pagg. 649 e seguenti.

(15) Sent. n. 19593 del 13 settembre 2006 (in "il fisco" n. 36/2006, fascicolo n. 1, pag. 5676).

(16) Sent. n. 2529 del 21 febbraio 2001.

(17) F. Satta, *La sentenza n. 500 del 1999: dagli interessi legittimi ai diritti fondamentali*, in "Giur. Cost.", 1999.