Commento di Maurizio villani
(Corte Cost., Sent. n. 64/2008)

Le controversie in materia di Cosap non sono di competenza delle Commissioni tributarie

*Con la sentenza in commento, la Corte Costituzionale ha accolto la tesi formulata dal Tribunale di Roma il quale, con ordinanza depositata il 2 novembre 2006, ha sollevato, in riferimento agli artt. 102, comma 2, e 25, comma 1, della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, 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 attribuisce le controversie concernenti la debenza del canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche (*Cosap*) alla cognizione delle Commissioni tributarie.*
La Corte è giunta a questa conclusione attraverso i seguenti due passaggi argomentativi:

1) *innanzi tutto, ha osservato che le Commissioni Tributarie sono organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione e, tuttavia, una loro eventuale revisione, intesa come modifica dell'oggetto della loro giurisdizione, è consentita nella misura in cui non snaturi la materia originariamente attribuita alla loro cognizione;*
2) *dall'altro lato, ha osservato come sia stato il "diritto vivente" a qualificare la natura del Cosap come non tributaria. Da ciò deriva che l'attribuzione alla giurisdizione tributaria delle controversie relative al suddetto canone, "snaturando" la materia originariamente devoluta al giudice speciale, viola l'art. 102, comma 2, della Costituzione.*

Più esattamente, relativamente all'art. 102, comma 2, della Costituzione - a norma del quale "non possono essere istituiti giudici straordinari o speciali ..." - il Giudice delle leggi, nel ritenere fondata la questione sollevata dal Tribunale di Roma, dopo aver precisato che lle Commissioni tributarie devono essere considerate organi speciali di giurisdizione preesistenti, ha posto l'accento sui limiti a cui va incontro il legislatore ordinario negli interventi volti a modificare la disciplina degli organi di giurisdizione speciale.
Preliminarmente, si fa presente che la stessa Corte Costituzionale, con ordinanza n. 144 del 20 aprile 1998, posta di fronte al problema dell'estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie, avvenuta a seguito della riforma del 1992, chiarì che la modifica mediante ampliamento della competenza delle Commissioni tributarie non valeva "a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale" non essendovi stato, nel caso di specie, alcuno "snaturamento", né del sistema di estrazione dei giudici, né della giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie.
La Corte - nel ribadire che le Commissioni tributarie altro non erano che il risultato di quel processo di revisione previsto dalla VI disposizione transitoria della Costituzione per i giudici speciali preesistenti alla Costituzione - considerò, dunque, legittimo l'ampliamento della giurisdizione, purché si rimanesse nell'ambito della materia tributaria, sì da non snaturare l'oggetto della cognizione di detti organi.
Intervenuta, nuovamente, a pronunciarsi su tale delicata questione, la Corte Costituzionale, con la sentenza in commento ha, ulteriormente, chiarito che "il legislatore ordinario – nel modificare la disciplina di tali organi giurisdizionali – incontra il duplice limite costituzionale 'di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite' a dette giurisdizioni speciali 'e di assicurare la conformità a Costituzione' delle medesime giurisdizioni ... il menzionato duplice limite opera con riferimento ad ogni modificazione legislativa riguardante l'oggetto delle giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione (sia in sede di prima revisione, che successivamente) e ... il mancato rispetto del limite di 'non snaturare' le materie originariamente attribuite alle indicate giurisdizioni si traduce nell'istituzione di un 'nuovo' giudice speciale, espressamente vietata dall'art. 102 della Costituzione. L'identità

della 'natura' delle materie oggetto delle suddette giurisdizioni costituisce, cioè, una condizione essenziale perché le modifiche legislative di tale oggetto possano qualificarsi come una consentita 'revisione' dei giudici speciali e non come una vietata introduzione di un 'nuovo' giudice speciale*".*
Secondo la Consulta l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali e tale illegittima attribuzione può derivare, sia da un'espressa disposizione legislativa con la quale il legislatore introduce un ampliamento della giurisdizione tributaria a materie non tributarie, sia, in via indiretta, attraverso l'erronea "qualificazione di 'tributaria' data dal legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia ...".
Il punto, sicuramente, più significativo della sentenza in commento risulta essere la definizione di tributo, indipendentemente dal nomen iuris *utilizzato dalle leggi che disciplinano le entrate.*
Al fine di valutare la sussistenza del divieto posto dall'art. 102, comma 2, della Costituzione, è necessario verificare, dunque, se la controversia devoluta alle Commissioni tributarie abbia o meno natura tributaria e, a tal proposito, la Corte Costituzionale indica quali requisiti necessari i seguenti elementi:

- doverosità della prestazione;
- nesso causale della prestazione con la spesa pubblica;
- prestazioni aventi un presupposto economicamente rilevante.

Una volta individuati i su richiamati requisiti, i Giudici delle leggi, scendendo nello specifico, evidenziano come il Cosap sia stato oggetto di diverse pronunce della Corte di Cassazione la quale in più occasioni ha costantemente dichiarato che le controversie relative al canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche "non hanno natura tributaria .... In particolare, la Cassazione, dopo aver rilevato che il Cosap si applica in via alternativa al tributo denominato 'tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche' (Tosap), ha precisato che detto canone, da un lato, 'è stato concepito dal legislatore come un quid ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo (Tosap) in luogo del quale può essere applicato' e, dall'altro, 'risulta disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici'".
Ebbene, al fine di decidere se il Cosap rientri o meno nella nozione di tributo, la Corte Costituzionale si è rifatta al 'diritto vivente' espresso dalla giurisprudenza della Cassazione.
Molto interessante risulta un passo della sentenza laddove viene precisato che "non sarebbe sufficiente, al fine di negare lo 'snaturamento' della materia attribuita alla giurisdizione tributaria, affermare che le controversie relative ad alcuni particolari canoni, pur non avendo natura tributaria, sono legittimamente attribuite alla cognizione delle Commissioni tributarie per la sola ragione che il fatto generatore delle suddette prestazioni patrimoniali è simile al presupposto che, in passato, avevano avuto alcuni tributi".
In conclusione, i punti determinanti affrontati dalla Consulta possono, brevemente, riassumersi come segue:

a) la legge non può ricondurre alla giurisdizione tributaria prestazioni che non siano tributi;
b) i tributi sono soltanto prestazioni imposte, collegate alla pubblica spesa con un presupposto economicamente rilevante;
c) i suesposti requisiti possono essere riscontrati secondo il diritto vivente elaborato dalla giurisprudenza di legittimità.

Alla luce dei suddetti passaggi argomentativi, la Consulta ha, quindi, concluso per la natura non tributaria del Cosap, chiarendo che l'attribuzione delle relative controversie

alla giurisdizione delle Commissioni tributarie determinerebbe l'istituzione di un giudice speciale, vietata dall'art. 102 della Costituzione.
È chiaro come tali sviluppi giurisprudenziali giochino un ruolo determinante sul ruolo oggi ricoperto dalle Commissioni tributarie rimettendo in gioco la competenza delle stesse in relazione ad altre tipologie di entrate; trattasi, a titolo esemplificativo:

- della Tia (tariffa igiene ambientale);
- delle sanzioni per lavoro nero;
- dei contributi previdenziali.

Ad esempio, la Suprema Corte, con riferimento alla Tia, con due successive pronunce, emesse a brevissima distanza l'una dall'altra, ha evidenziato come la materia si presti ad interpretazioni totalmente inconciliabili
Più esattamente, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenza n. 4895 dell'8 marzo 2006*), recependo le modifiche apportate in materia dall'art. 3-*bis*, comma 1, lettera* b*), del D.L. n. 203/2005, hanno mutato il precedente orientamento della stessa Corte di Cassazione (*cfr. ordinanza n. 3274 del 15 febbraio 2006*), stabilendo la competenza del giudice tributario.*
Relativamente all'ordinanza n. 3274 del 15 febbraio 2006*, il percorso argomentativo seguito dai Supremi Giudici è passato attraverso l'interpretazione dell'art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997 (cosiddetto decreto Ronchi), che ha soppresso la Tarsu, tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, ed ha istituito la Tia, una tariffa regolata e determinata dai comuni e riscossa da altri gestori, in base ad apposite convenzioni stipulate con gli enti locali, per poi giungere a stabilire se tale prelievo coattivo dovesse essere deciso giurisdizionalmente dal giudice tributario ovvero da quello ordinario.*
Procedendo per esclusione, la Corte ha negato la giurisdizione del giudice tributario affermando che "è ... pacifico ... che la prestazione pecuniaria imposta all'Istituto Comprensivo Statale n. 1, utente del servizio di raccolta dei rifiuti urbani, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, non abbia natura tributaria".
Per quanto riguarda la sentenza n. 4895 dell'8 marzo 2006*, le Sezioni Unite hanno, al contrario, sostenuto la competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie in merito alle controversie relative alla Tia.*
Più esattamente, la Suprema Corte ha voluto rimarcare l'intento del legislatore di superare le incertezze precedentemente insorte in materia, in dottrina ed in giurisprudenza, in ordine all'inclusione della Tia nell'ambito della competenza giurisdizionale delle Commissioni Tributarie.
A tal proposito, risulta interessante la recente sentenza del 19 febbraio 2007, n. 492, del Tar della Puglia, Sezione II, la quale ha, nuovamente, offerto lo spunto per rivisitare il dibattuto tema della natura della tariffa di igiene ambientale *(*Tia*) prevista dal D. Lgs n. 22/1997 e, in relazione ad esso, il tema del riparto di giurisdizione concernente le controversie aventi ad oggetto la tariffa medesima.*
L'argomento assume rilevanza anche in prospettiva, ossia, in relazione alla nuova tariffa per la gestione dei rifiuti urbani *prevista dall'art. 238 del D. Lgs 3 aprile 2006 n. 152 (codice dell'ambiente).*
Il Tribunale amministrativo, richiamandosi, nella motivazione, all'ordinanza della Corte di Cassazione, SS.UU., del 15 febbraio 2006 n. 3274, mostra di condividere la tesi che esclude la natura tributaria della prestazione tariffaria di cui al citato decreto legislativo del 1997, traendo da tale premessa la conseguenza di ritenere devolute alla giurisdizione ordinaria le relative controversie.
Ebbene, al fine di evitare il formarsi di un notevole contenzioso sulla competenza del Giudice naturale, soprattutto in tema di tributi locali, e, al fine di evitare, altresì, un eccessivo restringimento delle competenze delle Commissioni tributarie, risulta auspicabile una totale ed urgente riforma del processo tributario anche con un riconoscimento costituzionale in tal senso; ciò al fine di evitare violazioni di principi costituzionalmente garantiti (artt. 102, comma 2, e 25, comma 1, della Costituzione).

Con il precipuo fine di evitare un collegamento con il passato, nonché dubbi sulla qualifica di Giudice speciale, è opportuno che il nuovo Parlamento riformi totalmente la Giustizia tributaria, la quale dovrà, innanzi tutto, essere gestita da un organismo terzo (quale può essere la Presidenza del Consiglio dei Ministri) e composta da giudici:

a) specializzati;
b) a tempo pieno;
c) ben retribuiti;
d) competenti su tutte le controversie, sia tributarie che para-tributarie.