# CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **464/1999** (ECLI:IT:COST:1999:464)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **VASSALLI** - Redattore: - Relatore: **CHIEPPA**
Udienza Pubblica del **12/10/1999**; Decisione del **15/12/1999**
Deposito del **30/12/1999**; Pubblicazione in G. U. **05/01/2000**
Norme impugnate:
Massime: **25075 25076 25077**
Atti decisi:

N. 464

## SENTENZA 15-30 DICEMBRE 1999

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: prof. Giuliano VASSALLI; Giudici: prof. Cesare MIRABELLI, prof. Fernando SANTOSUOSSO, avv. Massimo VARI, dott. Cesare RUPERTO, dott. Riccardo CHIEPPA, prof. Gustavo ZAGREBELSKY, prof. Valerio ONIDA, avv. Fernanda CONTRI, prof. Guido NEPPI MODONA, prof. Piero Alberto CAPOTOSTI, prof. Annibale MARINI;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 72 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 (Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto delle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernenti il riordino della finanza locale), promosso con ordinanza emessa il 16 dicembre 1997 dalla Commissione tributaria provinciale di Genova sul ricorso proposto dalla Segheria Levante s.r.l. contro il comune di Genova, iscritta al n. 135 del registro ordinanze 1998 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 11, prima serie speciale, dell'anno 1998.

Visti l'atto di costituzione della Segheria Levante s.r.l. nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei Ministri;

Udito nell'udienza pubblica del 12 ottobre 1999 il giudice relatore Riccardo Chieppa;

Uditi l'avvocato Gianni Marongiu per la Segheria Levante s.r.l. e l'Avvocato dello Stato Sergio Laporta per il Presidente del Consiglio dei Ministri.

*Ritenuto in fatto*

1. - In pendenza del ricorso proposto da una società avverso l'avviso di accertamento della tassa di smaltimento rifiuti solidi urbani dovuta per gli anni 1993-1996, il comune di Genova ha proceduto all'iscrizione a ruolo del tributo nella misura intera, con relative soprattasse ed interessi.

La contribuente ha impugnato la cartella esattoriale, deducendo la illegittimità della iscrizione a ruolo per violazione dell'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973. Tale disposizione consentirebbe la graduale riscossione dei crediti d'imposta non ancora definitivamente accertati.

La Commissione tributaria provinciale di Genova, investita della richiesta di sospensione dell'esecuzione della cartella esattoriale, almeno per gli importi eccedenti le misure previste dal citato art. 15 e ritenuta la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 47 del decreto legislativo n. 546 del 1992, ha accordato l'invocata misura cautelare ed ha sollevato d'ufficio questione di legittimità costituzionale dell'art. 72 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 (Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto delle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza locale), nella parte in cui (comma 1, 4 e 5) non prevede, nel caso di accertamento non ancora divenuto definitivo, che l'iscrizione a ruolo del tributo possa essere disposta nella sola misura prevista dall'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Il giudice rimettente osserva che l'obbligazione tributaria, essendo ancora pendente l'impugnazione, non si è ancora perfezionata; cionondimeno le disposizioni di cui all'art. 72 del decreto legislativo n. 507 del 1993, conferendo formale legittimità al ruolo ed alla cartella di pagamento impugnata, obbligano il contribuente all'assolvimento immediato e per intero della pretesa fiscale.

Osserva, altresì, il rimettente che il d.P.R. n. 602 del 1973, in realtà, presiede alla riscossione della maggior parte dei tributi ed in esso possono essere ravvisati i principi generali della riscossione, mentre il d.P.R. n. 43 del 1988 assoggetta alla disciplina del predetto d.P.R. n. 602 del 1973 la riscossione di vari altri tributi, nonché la riscossione anche coattiva dei tributi e delle altre entrate dello Stato.

Anche l'art. 72 del decreto legislativo n. 507 del 1993 fa richiamo esplicito al sopra menzionato d.P.R. n. 602 del 1973, pur escludendo l'applicabilità della disciplina di cui all'art. 15 relativa alle iscrizioni provvisorie in base ad accertamenti non definitivi.

Tale esclusione comporterebbe, ad avviso del giudice a quo la violazione dell'art. 3 della Costituzione per l'irragionevole disparità di trattamento fra contribuenti versanti nella medesima situazione, caratterizzata dalla non definitività dell'accertamento fiscale, e la violazione del diritto di difesa, garantito dall'art. 24 della Costituzione, nei confronti dei

cittadini assoggettati ad accertamento ed a riscossione di tributi comunali.

2. - Si è costituita in giudizio la Società contribuente, ricorrente nel giudizio a quo la quale ha insistito per la declaratoria di illegittimità costituzionale della norma impugnata, sottolineando, in particolare, un aspetto ulteriore, consistente nella violazione del secondo comma dell'art. 53 della Costituzione, in quanto il principio programmatico contenuto in detta norma, secondo cui il sistema tributario deve essere informato a criteri di progressività, a maggior ragione deve valere anche nella fase della riscossione dei tributi.

3. - Ha, altresì, spiegato intervento il Presidente del Consiglio dei Ministri per il tramite dell'Avvocatura generale dello Stato, sostenendo la infondatezza del ricorso.

In particolare la difesa dello Stato dubita della rilevanza della questione nella controversia in esame, giacché la misura cautelare, in concreto, avrebbe, in attesa della definizione della causa, limitato il potere esattivo dell'Ente, conformandolo al modello di cui all'art. 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, con la conseguenza che risulterebbe inammissibile - prima che infondato - il profilo della questione attinente alla pretesa violazione dell'art. 24 della Costituzione.

Ed invero, ad avviso della difesa erariale, il giudice rimettente non ha avuto alcun dubbio sulla compatibilità della norma applicata con il primo comma dell'art. 72 del d.lgs. n. 507 del 1993 e, quindi, sulla esperibilità dei rimedi giurisdizionali atti a salvaguardare gli interessi del contribuente nelle more della decisione di merito.

Tuttavia, considerato che, a prescindere dalla fase cautelare ormai esaurita, dovrà farsi luogo alla decisione di merito, la questione di legittimità costituzionale conserverebbe la sua rilevanza.

L'Avvocatura generale dello Stato contesta, inoltre, l'intervento ermeneutico operato dal giudice rimettente, che motiva la sospetta violazione dell'art. 3 della Costituzione con il rilievo del mancato richiamo, nel quarto comma del denunciato art. 72 del d.lgs. n. 507 del 1993, del meccanismo di graduale riscossione dei tributi non ancora accertati in via definitiva di cui all'art. 15 del più volte ripetuto d.P.R. n. 602 del 1973.

Ed invero, secondo la difesa erariale, la disposizione del quarto comma dell'art. 72 è preordinata a regolamentare una serie di adempimenti procedimentali in contrapposto alle attribuzioni del sindaco in tema di concessione di maggior rateazione del carico d'imposta, giustificando così l'omesso richiamo all'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973, tanto più che quest'ultima disposizione dovrebbe ritenersi compresa - perché non espressamente esclusa - nel generale rinvio operato dal quinto comma dello stesso art. 72.

4. - Nell'imminenza della data stabilita per la pubblica udienza, la società, ricorrente nel giudizio che ha dato luogo all'ordinanza di remissione, ha depositato una memoria, con cui ribadisce le proprie conclusioni in ordine alla illegittimità costituzionale della normativa impugnata.

In particolare, sottolinea che la disciplina dettata dall'art. 15 si applica per la quasi totalità dei tributi comunali, giacché per la riscossione, anche coattiva, di quasi tutti i tributi si fa riferimento alle disposizioni di cui al d.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43. Quest'ultimo, all'art. 63, richiama espressamente le disposizioni del d.P.R. n. 602 del 1973, mentre solo per la riscossione della tassa rifiuti solidi urbani (TARSU) viene adottato il contrario sistema dell'iscrizione al ruolo provvisorio per l'intero, con palese violazione del principio secondo cui l'iscrizione a ruolo deve avvenire in base ad un titolo incontrovertibile o, almeno, suffragato da una presunzione ragionevole di legittimità.

D'altro canto, le ragioni logico-giuridiche - sempre secondo l'assunto di parte - non

potrebbero poggiare su mere esigenze di bilancio dei comuni, come si rileva dalla circolare 15 gennaio 1994, n. 1/5-94.

La parte privata ribadisce, infine, come la disciplina denunciata concretizzerebbe anche una violazione del diritto di difesa, in quanto, per i contribuenti assoggettati all'accertamento ed alla riscossione della TARSU, verrebbe, di fatto, preclusa ogni tutela cautelare in sede giurisdizionale, atteso che la cartella di pagamento (formalmente immune da vizi propri per essere stata emessa in base al precetto normativo in questione) non potrebbe essere oggetto di autonoma impugnazione ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

*Considerato in diritto*

1. - La questione di legittimità costituzionale, sottoposta in via incidentale all'esame della Corte, riguarda l'art. 72 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 (Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto delle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza locale), nella parte in cui (comma 1, 4 e 5) non prevede, nel caso di accertamento non ancora divenuto definitivo, che l'iscrizione a ruolo del tributo possa essere disposta per il solo tributo principale e nella sola parte non eccedente la misura prevista dall'art. 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

La questione è proposta dall'ordinanza di remissione sotto i profili della violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione, rispettivamente per disparità di trattamento rispetto alla più favorevole previsione dell'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973 e in relazione alla preclusione di fatto della tutela cautelare, non potendo la cartella di pagamento, formalmente immune da vizi propri, essere oggetto di autonoma impugnazione ai sensi dell'art. 19 del d.lgs n. 546 del 1992.

2. - Preliminarmente deve essere chiarito che l'ambito del presente giudizio incidentale resta delimitato dall'ordinanza del giudice a quo che, ai sensi dell'art. 23 della legge n. 87 del 1953, deve contenere "i termini e i motivi" delle questioni sottoposte alla Corte; di conseguenza sono inammissibili i profili relativi alla pretesa violazione dell'art. 53, secondo comma, della Costituzione, invocati dalla parte privata interveniente, a prescindere dall'assoluta estraneità alla materia del criterio di progressività, attinente al sistema (impositivo) tributario nel suo complesso, e non certamente alla fase della riscossione.

3. - I dubbi avanzati dalla difesa dello Stato sulla rilevanza delle questioni sono privi di fondamento, in quanto l'accoglimento della istanza di sospensione lascia impregiudicata la problematica della legittimità della iscrizione provvisoria per il totale del debito tributario, quantomeno per le conseguenze del ritardo dei pagamenti.

4. - Le questioni sollevate non sono fondate, quale che sia la interpretazione delle norme denunciate, cioè se il combinato disposto dell'art. 72, comma 4 e 5, consenta la iscrizione provvisoria del totale del tributo o imponga, invece, una iscrizione frazionata, secondo le tesi al riguardo affermate, rispettivamente, dalla difesa dello Stato e dal giudice a quo.

Infatti, sotto il profilo della disparità di trattamento, è sufficiente osservare che trattasi di imposizione tributaria di tassa di smaltimento di rifiuti solidi urbani, che, per natura, per soggetto impositore, per modalità di commisurazione della tassa in base a tariffa e per i rapporti (legislativamente fissati) tra gettito complessivo e costo di esercizio del servizio, si differenzia dalle imposte cui è applicabile direttamente l'art. 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito). Di conseguenza il legislatore

non è tenuto sul piano costituzionale ad una identità di scelte in ordine ai tempi e modalità di esazione e iscrizione a ruolo provvisoria.

5. - Anche per il profilo attinente alla violazione dell'art. 24 della Costituzione si perviene alla soluzione di infondatezza. Invero, di fronte ad una pretesa impositiva patrimoniale (in base a legge) della pubblica Amministrazione, l'esigenza, costituzionalmente garantita, di adeguata tutela del soggetto, che subisce l'imposizione, non comporta necessariamente che l'esazione coattiva dell'intero debito debba essere preceduta dalla pronuncia di un giudice che abbia definito il tributo dovuto. Infatti, per il principio di esecutività degli atti provenienti da un'autorità nell'esercizio di pubblici poteri, il soggetto privato è tenuto ad adempiere e l'adeguata tutela di fronte all'Amministrazione può risultare dalla facoltà riconosciuta di ricorrere ad un giudice entro un termine ragionevole, in modo da poter ottenere la sospensione della esecuzione dell'atto impugnato. L'adeguata tutela dei propri diritti, attraverso la possibilità riconosciuta a tutti di agire in giudizio, non esige come soluzione obbligata per il legislatore, né l'indifferenziata sospensione ope legis della esecuzione per il fatto della impugnazione, né una graduazione o frazionamento della esazione coattiva. Nella ipotesi considerata relativa a tributo comunale attribuito alla giurisdizione delle commissioni tributarie è previsto, in via generale, che il ricorrente possa chiedere ed ottenere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di danno grave ed irreparabile (ipotesi nella specie verificatasi) e, in caso di eccezionale urgenza, è prevista la possibilità di provvisoria sospensione con decreto del presidente del collegio in attesa della pronuncia del collegio stesso.

Pertanto il vigente ordinamento processuale tributario assicura adeguati strumenti di tutela, tali da escludere il vizio di legittimità costituzionale della norma denunciata.

PER QUESTI MOTIVI

## LA CORTE COSTITUZIONALE

*Dichiara* non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 72 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 (Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto delle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza locale), sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Genova, con ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 dicembre 1999.

Il Presidente: Vassalli

Il redattore: Chieppa

Il cancelliere: Di Paola

Depositata in cancelleria il 30 dicembre 1999.

Il direttore della cancelleria: Di Paola

*Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).*

*Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.*