

LA TUTELA DI INTERESSI COLLETTIVI E DIFFUSI IN MATERIA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. Alla ricerca degli interessi diffusi del contribuente: il confronto con la figura del consumatore. - 2. La Class action di diritto privato. - 3. La Class action di diritto pubblico. - 4. Ricorso collettivo cumulativo. - 5. Ricorso contro gli atti generali. - 6. Tutela in materia di tributi sui rifiuti. - 7. Il Garante del contribuente.

1. Alla ricerca degli interessi diffusi del contribuente: il confronto con la figura del consumatore.

Quando gli organizzatori del convegno mi hanno invitato e insieme abbiamo individuato l'argomento della relazione, ho aderito con piacere in quanto la tutela del consumatore in materia tributaria è un tema che affronto, oramai da alcuni anni, nelle lezioni del Master in Customer care e tutela del consumatore che si svolge annualmente presso il Dipartimento di Scienze Politiche e Sociali dell'Università degli Studi di Catania.

In questi incontri, frequentati da giovani che ambiscono, tra l'altro, a lavorare nel mondo dell'associazionismo a tutela dei consumatori¹, parto sempre dal confronto tra la figura del contribuente e quella del consumatore.

Il confronto tra queste due figure, che quando tra loro assimilate sembrano affascinare anche i sociologi e i politologi, costituisce un buon punto di partenza per la ricerca di uno spazio di tutela di interessi diffusi o collettivi in materia tributaria; essendo, infatti, questi interessi sorti di fatto nel diritto vivente, ancor prima che nella legge, e di incerta qualificazione, appare opportuno non indulgiare in definizioni teoriche ma verificare le norme e le prassi vigenti². Gli interessi (eventualmente diffusi) del contribuente difficilmente possono essere accostati a quelli della tutela ambientale o dei beni culturali, ovvero di beni pubblici da salvaguardare (ambiti dove si è sviluppata la nozione di interessi diffusi nel diritto pubblico); piuttosto possono essere comparati con quelli del consumatore o dell'utente (nozioni sviluppate dal diritto privato), nel senso che il contribuente, che si trova a pagare un tributo o che riceve la notifica di un avviso, vuole, da un lato, uno Stato che funzioni (e quindi ospedali aperti, rifiuti raccolti, scuole vicino all'abitazione ecc.), dall'altro lato un servizio efficiente della Amministrazione finanziaria che conduca ad una ragionevole determinazione del tributo e ad una corretta riscossione. Interesse che può *prima facie* definirsi diffuso quando riguarda una pluralità di contribuenti che vivono nello stesso territorio o investiti dallo stesso tributo e dalla stessa fattispecie³. Si pensi alle cartelle pazze di un comune, ai professionisti che devono pagare l'Irap, ai proprietari di case che devono pagare Imu e Tari, ai ristoratori che devono pagare acconti e saldi sulle imposte dirette mentre sono chiusi per un Dpcm legato alla pandemia Covid...

Ed infatti è frequente trovare su internet il riferimento alla figura del contribuente – consumatore. Il lettore può provare a digitare queste parole nei motori di ricerca, e vedrà che usciranno molteplici siti, e anche associazioni che sin dalla denominazione si ispirano a quest'accostamento.

La si riscontra, soprattutto, nelle pagine di siti di associazioni a difesa dei consumatori, che propongono varie forme di tutela per chi deve pagare un tributo o ha ricevuto atti dell'amministrazione finanziaria.

Quest'indagine parte proprio dalla frequente associazione delle due figure, quella del contribuente e quella del consumatore.

Una definizione del contribuente, com'è noto, non la si riscontra nel legislatore, che giustamente regola, non definisce⁴. Restando sui principi generali, la possiamo ricavare dall'art. 53 della Costituzione. Se tutti sono

¹ Oltre che nel mondo delle imprese, nei reparti che curano i rapporti con il consumatore. Sotto questo profilo, che qui non possiamo approfondire, vengono in mente la tax compliance, l'adempimento collaborativo e, per certi versi, gli indici sintetici di affidabilità.

² Di tutela di interessi diffusi si discorre sia nel diritto amministrativo sia nel diritto privato. Come osserva G. IUDICA, *Diritti diffusi*, Enciclopedia del Novecento, III Supplemento (2004) nel diritto amministrativo la nozione riguarda essenzialmente ambiti in cui si verifica una tendenziale convergenza tra interessi diffusi e interessi pubblici, intendendosi per tali quegli interessi che sono fatti propri dalla Pubblica Amministrazione nelle sue varie articolazioni, quali la cura dell'ambiente e della salute, nonché la tutela dei beni culturali (e questo spiega come mai proprio il giudice amministrativo sia da sempre apparso come il giudice naturale degli interessi diffusi). Nel diritto privato spiccano gli interessi facenti capo alla generalità dei consumatori.

³ Si ritiene che gli interessi diffusi siano distinti da quelli generali, la cui cura spetta agli apparati politici. In quest'ambito occorre ricordare l'articolo 23 della Costituzione per il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. La norma, da un lato, lega indissolubilmente l'istituzione dei tributi alle leggi del parlamento. Dall'altro, vincola l'Amministrazione finanziaria al rispetto della legge, nel cui ambito deve muoversi. Entrambi questi profili attribuiscono un ruolo particolarmente forte al momento di partecipazione al voto da parte del contribuente, sia in sede nazionale, sia negli Enti locali. E benché sia condivisibile la distinzione tra gli interessi generali e quelli diffusi o collettivi, talvolta nelle battaglie delle associazioni dei consumatori sembra esserci una certa confusione tra le due nozioni.

⁴ E se pone definizioni è per delimitare l'applicazione delle norme.

tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, il contribuente potremmo definirlo come colui che deve pagare un tributo ad un ente pubblico per coprire le spese pubbliche. Può essere una persona fisica o giuridica, o un ente non personificato, o comunque un ente per il quale si realizza il presupposto soggettivo in modo autonomo, e per alcuni finanche un robot⁵.

Il tributo va pagato perché è obbligatorio pagarlo, con o, il più delle volte, senza alcuna relazione con i servizi pubblici le cui spese si vanno a coprire⁶.

Il consumatore, in prima battuta, è colui che consuma un prodotto o un servizio⁷. E già qui vediamo che si tratta di soggetto ben distinto dal contribuente che non consuma ma paga (il tributo).

Una conferma di questa infelice connessione si ricava dalla definizione di consumatore che dà il decreto legislativo 6 settembre 2005 n. 206.

L'art. 3 definisce consumatore o utente la persona fisica che agisce per scopi estranei all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale eventualmente svolta. Le associazioni dei consumatori e degli utenti sono le formazioni sociali che hanno per scopo statutario esclusivo la tutela dei diritti e degli interessi dei consumatori o degli utenti nei confronti dei produttori.

Produttori sono il fabbricante del bene o il fornitore del servizio, o un suo intermediario, nonché l'importatore del bene o del servizio nel territorio dell'Unione europea o qualsiasi altra persona fisica o giuridica che si presenta come produttore identificando il bene o il servizio con il proprio nome, marchio o altro segno distintivo.

Il contribuente può essere imprenditore o professionista, e non è necessariamente persona fisica; l'Agenzia non è produttore né fornitore di servizi (o forse eroga un servizio nell'interesse dello Stato).

L'esame delle possibili definizioni conferma l'impressione che le due figure sono distinte e distanti. Con buona pace dei siti internet...

La riflessione sul rapporto tra le due figure non può limitarsi, però, al confronto tra due definizioni. La tutela del consumatore ha, infatti, assunto in questi ultimi anni uno spazio importante e variegato che merita di essere esaminato in modo più approfondito con riferimento alla materia tributaria.

2. La Class action di diritto privato.

La principale e universalmente riconosciuta tutela del consumatore è costituita dalla cd. class action.

In generale è un'azione svolta da un gruppo di consumatori diretta a ottenere il risarcimento del danno derivante da un prodotto o un servizio difettoso.

In Italia è attualmente disciplinata dall'art. 140 bis del Decreto legislativo 6 settembre 2005 n. 206 (cd. Codice del consumo⁸). Norma che sarà presto assorbita nel nuovo art. 840 bis c.p.c., fin troppo dettagliato e prolisso, già approvato e la cui entrata in vigore è stata differita, da ultimo, al 19 maggio 2021.

Senza indugiare nelle differenze tra le due norme, ai nostri fini basta ricordare il disposto normativo per il quale i diritti individuali omogenei dei consumatori e degli utenti sono tutelabili anche attraverso l'azione di classe.

L'azione può essere intrapresa da un'associazione o organizzazione senza scopo di lucro, o da ciascun componente della classe nei confronti di imprese o gestori di servizi pubblici o di pubblica utilità, per l'accertamento della responsabilità e la condanna al risarcimento del danno e alle restituzioni⁹.

⁵ Cfr. Xavier Oberson, *Taxing robots*, Edward Elgar Publishing, 2019.

⁶ Secondo la nota distinzione tra imposte e tasse, sulle quali per ovvie ragioni non ci soffermiamo.

⁷ Sulla definizione di consumatore, nelle diverse analisi degli economisti, sociologi e giuristi, cfr. G. ALPA, *Consumatore, tutela del*, in Enciclopedia delle scienze sociali, 1992. Cfr., anche, C. BERTI, *La figura del consumatore e la sua soggettività giuridica*, in Responsabilità Civile e Previdenza, fasc.5, 1 maggio 2018, pag. 1684 ss.; Ugo Ruffolo-Carlo Maria Verardi, *Consumatore*, in Enciclopedia Italiana - V Appendice (1991); G. GHIDINI, C. CERASANI, *Consumatore (tutela del) (diritti civili)*, in Enc. Dir., agg. V, Milano, 2001 ove si sottolinea che l'interesse tipico del consumatore, oggetto di protezione giuridica (come "interesse diffuso", ossia di riferibilità individuale e insieme egualitaria, non circoscritta a categorie soggettive specifiche e delimitate), è quello di non subire alcun pregiudizio fisico e/o patrimoniale, e/o alla libertà di scelta economica, in ragione del suo operare come acquirente potenziale o attuale di beni o servizi.

⁸ Sul codice del consumo cfr. E. MINERVINI, *Codice del consumo*, in Digesto, 2007; G. CAPO, *Codice del consumo*, in Enc. Dir., Annali, vol. VII, Milano, 2014.

⁹ La nuova azione di classe civilistica non sarà più riservata ai soli consumatori ma, ai sensi dell'art. 840-bis, comma 1, c.p.c., sarà esperibile da tutti coloro che lamentano una violazione di diritti individuali omogenei, da consumatori, utenti, imprese, e loro organizzazioni o associazioni portatori di tale categoria di diritti. La legittimazione è riconosciuta alle organizzazioni e associazioni in

L'azione è proposta dinanzi al tribunale ordinario, in futuro sezione specializzata in materia di impresa. Se accoglie la domanda, il tribunale pronuncia sentenza di condanna¹⁰.

Abbiamo già visto come sia difficile ravvisare nel contribuente un consumatore o un utente e nell'Agenzia delle entrate o ente locale un'impresa o un produttore. Ma è lo stesso oggetto della sentenza che non interessa la materia tributaria. La sentenza condanna al risarcimento del danno¹¹. In materia tributaria può anche esservi spazio per un risarcimento del danno compiuto dall'amministrazione finanziaria¹². E può forse immaginarsi che questo danno possa anche essere seriale e riguardare quindi una pluralità di contribuenti. Si tratta però di un'ipotesi residuale in quanto nella generalità dei casi il contribuente vuole annullato l'atto impositivo, non il risarcimento del danno. Anche in questa ipotesi residuale, peraltro, essendo soggetto passivo esclusivamente l'impresa o il gestore di servizi pubblici, l'azione sembra inammissibile e la disciplina inapplicabile.

3. La Class action di diritto pubblico.

Verificata la inapplicabilità della tutela privatistica del consumatore alla figura del contribuente, si può volgere lo sguardo alla cd. class action prevista dalla cd. legge Brunetta¹³. La disciplina contenuta nel d.lgs. n.

via autonoma, senza più necessità che il consumatore a queste conferisca espresso mandato o vi partecipi, purché iscritte in un elenco pubblico che sarà istituito presso il Ministero della giustizia.

Legittimati passivi saranno anche gli enti gestori di servizi pubblici o di pubblica utilità, ma non le Pubbliche Amministrazioni, in quanto l'art. 840-bis, comma 3, fa espressamente salve le disposizioni in materia di ricorso per l'efficienza delle Amministrazioni e dei concessionari di pubblici servizi, previste dal d.lgs. 20 dicembre 2009, n. 198.

La dottrina sottolinea come le novità introdotte dimostrano un'apertura verso l'assimilazione, quanto meno sotto il profilo dell'esercizio dell'azione collettiva, tra la figura più classica di consumatore (civilisticamente inteso come persona fisica che agisce nel mercato, per scopi estranei all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale eventualmente svolta, e che in ogni caso è parte di rapporti contrattuali di carattere commerciale ed è titolare di diritti economici ed anche di diritti fondamentali come il diritto alla salute) e la figura più ambigua e di difficile definizione dell'utente/consumatore destinatario delle prestazioni nel settore dei pubblici servizi, la cui tutela da sempre oscilla fra il ricorso a strumenti del diritto pubblico e del diritto privato. Con una tutela pubblicistica del consumatore/utente che si sviluppa attraverso il ricorso alle vie giurisdizionali con il ricorso al giudice amministrativo, integrando, per il settore dei servizi pubblici, un'ipotesi di giurisdizione esclusiva, come dispone l'art. 140, comma 11, cod. cons., che sul punto richiama la previsione dell'art. 133, comma 1, lett. c), c.p.a. . Cfr. S. MIRATE, *La tutela del cittadino utente consumatore: profili pubblicistici*, in *Responsabilità Civile e Previdenza*, fasc.1, 1 gennaio 2020, pag. 40 ss..

Tesi condivisibile, ma che non incide con la sostanza del problema del rapporto tra le figure del contribuente e del consumatore, atteso che l'Agenzia delle Entrate non sembra rientrare tra gli enti gestori di servizi pubblici o di pubblica utilità.

¹⁰Per G. ALPA, *Interessi diffusi*, in *Dig.*, I agg., Torino, 2014. La dottrina non ha ancora sciolto il nodo delle domande che si possono introdurre con l'azione di classe, perché, se si dovesse accedere alla tesi per la quale l'espressione «accertamento della responsabilità e condanna» impiegata nel 1° comma allude ad una duplicità di azioni, si dovrebbe ammettere la proponibilità di un'azione di accertamento indipendentemente dall'azione di condanna. Ma se le parole usate dal legislatore dovessero essere intese in senso letterale, si potrebbe argomentare in senso contrario, cioè nel senso della inscindibilità delle azioni in forza del disposto del c.12, secondo il quale «se accoglie la domanda, il tribunale pronuncia sentenza di condanna.»

¹¹ Sottolinea che l'art. 140-bis c. cons., risulta invocabile solo in tre categorie di controversie: le azioni dirette a far valere la responsabilità contrattuale dell'imprenditore nei confronti dei consumatori finali (anche attraverso contratti non di serie, ma sempre purché sia seriale la violazione); quelle relative alla responsabilità aquiliana verso gli stessi, ancora dovuta a illeciti di serie, del produttore (ma non anche dell'importatore o del fornitore); le cause aventi a oggetto la responsabilità derivante, sempre nei loro confronti, da comportamenti anticoncorrenziali e pratiche commerciali scorrette, A. GIUSSANI, *Azione di classe*, *Annali*, vol. VII; Milano, 2014. Cfr. anche R. DONZELLI, *Azione di classe risarcitoria*, in *Diritto on line*, 2014.

¹² Sul punto si rinvia a C. GIOE', *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007; P. ROSSI (a cura di), *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2009. SALVATI, *Elementi di prova della colpevolezza dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. Tel. Dir. trib.*, 29 ottobre 2020.

¹³ Detta anche legge anti fannulloni, ha suscitato fin dalla sua approvazione critiche riguardo all'efficacia delle misure previste. Cfr. per una prima lettura critica G. BUZZI, *La class action nella P.A.* in www.altalex.it, 18 marzo 2010. Per un giudizio intermedio, che sottolinea sia gli aspetti positivi sia quelli negativi cfr. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, 2016, 53 ss.; per un giudizio positivo cfr. F. LOGOLUSO, *Tutela del consumatore e azioni collettive di classe*, 2010, che osserva gli aspetti innovativi del testo legislativo, consentendo un sindacato dell'azione dell'amministrazione non più solo sul piano della legittimità ma anche della conformità agli standard qualitativi ed economici, e nuove forme di tutela.

Cfr. anche A. FABRI, *Le azioni collettive nei confronti della pubblica amministrazione nella sistematica delle azioni non individuali*, Napoli, 2011, 107 ss.

20 dicembre 2009 n. 198 prevede, all'art. 1, che al fine di ripristinare il corretto svolgimento della funzione o la corretta erogazione di un servizio, i titolari di interessi giuridicamente rilevanti ed omogenei per una pluralità di utenti e consumatori possono agire in giudizio, con le modalità stabilite nel decreto, nei confronti delle amministrazioni pubbliche e dei concessionari di servizi pubblici, se derivi una lesione diretta, concreta ed attuale dei propri interessi, dalla violazione di termini o dalla mancata emanazione di atti amministrativi generali obbligatori e non aventi contenuto normativo da emanarsi obbligatoriamente entro e non oltre un termine fissato da una legge o da un regolamento, dalla violazione degli obblighi contenuti nelle carte di servizi ovvero dalla violazione di standard qualitativi ed economici stabiliti, per i concessionari di servizi pubblici, dalle autorità preposte alla regolazione ed al controllo del settore e, per le pubbliche amministrazioni, definiti dalle stesse in conformità alle disposizioni in materia di performance contenute nel decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, coerentemente con le linee guida definite dalla Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 del medesimo decreto e secondo le scadenze temporali definite dal decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150¹⁴.

La norma fa riferimento alle pubbliche amministrazioni e ai concessionari di pubblici servizi. L'Agenzia delle entrate rientra sicuramente nella nozione di pubblica amministrazione e i concessionari della riscossione, pur nelle varie formulazioni, nei concessionari di pubblici servizi. Resta la difficoltà di considerare il contribuente un consumatore o un utente ma, verosimilmente, non è impossibile e a certe condizioni considerare il contribuente un utente.

La portata della norma è, però, limitata in quanto il ricorso non è finalizzato all'annullamento di atti o all'accertamento della non debenza di tributi, ma solo al ripristino del corretto svolgimento della funzione o del servizio. In particolare, è escluso anche il risarcimento del danno cagionato dagli atti e dai comportamenti scorretti, come precisato dal comma 6 dell'art. 1.

Si può ipotizzare un'azione ai sensi della legge in esame per malfunzionamenti dei servizi dell'agenzia o del soggetto titolare della riscossione, ma la tutela consiste unicamente in una sentenza che ordina alla pubblica amministrazione di porre rimedio alla violazione, omissione o inadempimento entro un congruo termine, e in caso di perdurante inottemperanza si può attivare il giudizio di cui all'art. 27, comma 1, n. 4, del regio decreto 26 giugno 1924 n. 1054.

Si tratta di "poca roba", anche perché la legge in più punti precisa che il giudice tiene conto delle risorse strumentali, finanziarie e umane concretamente a disposizione delle parti intime¹⁵. Chi combatte con la P.A., anche noi professori dentro le nostre università, si sente spesso dire, dinanzi a palesi disservizi, che il personale è poco e... sta andando in pensione.

Infine, last but not least, il ricorso è devoluto alla giurisdizione del giudice amministrativo. Non si ricorre, quindi, al giudice tributario, che ha giurisdizione in materia di tributi, ma al giudice amministrativo. A conferma che questa class action resta sostanzialmente estranea alla materia tributaria.

La norma, peraltro, sarebbe espressione della trasformazione del ruolo dell'amministrazione da potere che esercita una funzione a soggetto erogatore di servizi al pubblico, con il conseguente problema del controllo sull'amministrazione ogniqualvolta quest'ultima, operando nel mercato, si pone come strumentale al soddisfacimento degli interessi e dei bisogni dei cittadini – consumatori/utenti¹⁶.

Trasformazione che poco si addice all'amministrazione finanziaria per la quale in generale è arduo parlare di soggetto erogatore di servizi pubblici¹⁷.

In questi giorni (marzo 2021) il ministro della Pubblica Amministrazione Renato Brunetta promette di rivitalizzare l'istituto.

¹⁴ Per A. GIUSSANI, *Azione di classe*, Annali, vol. VII, Milano, 2014 non è tecnicamente un'azione di classe in quanto non è dato riscontrare alcuna disposizione da cui evincere che i componenti del gruppo interessato siano destinatari degli effetti della decisione, se non nella misura in cui sia da essi invocabile, in base ai principi generali, il giudicato favorevole.

¹⁵ Cfr. Tar Lazio, 13 febbraio 2012, n. 1416, per la quale, in materia di servizi organizzativi per la giustizia, il giudice deve tenere in considerazione le risorse strumentali ed umane concretamente a disposizione delle parti intime.

Evidenzia che nessuna disposizione in punto di spese processuali contribuisce ad assicurare l'efficienza dell'allocazione delle risorse giurisdizionali: pertanto l'istituto è destinato a rilevare fondamentalmente come mezzo di pressione politica (il sito istituzionale del convenuto è tenuto a dare notizia del ricorso ai sensi dell'art. 1, nonché della sentenza e delle misure adottate per attuarla ai sensi dell'art. 4 del d. lg. n. 198, A. GIUSSANI, *Azione di classe*, Annali, vol. VII; Milano, 2014

¹⁶ Cfr. P. MAZZINA, *Azione di classe e azione collettiva: principi costituzionali*, in Dig., 2012.

¹⁷ Lo spazio esiguo che si può riconoscere rende di difficile soluzione il problema dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, caratterizzati da un peso particolare della burocrazia. In dottrina da tempo si sottolinea quel fenomeno per il quale la prassi amministrativa crea un ordinamento amministrativo autonomo e distinto da quello legislativo, rilevante e di fatto vincolante per il contribuente. Un doppio Stato, dove lo Stato amministrativo è caratterizzato dal diritto burocratico fiscale; fenomeno che fino agli settanta, in presenza del cd. concordato, era configurato come doppio binario, con una divaricazione importante tra il diritto scritto e

4. Ricorso collettivo cumulativo.

Un “titolone” di Italiaoggi del 28 ottobre 2010 recitava “Class action anti-fisco”. Titolo ad effetto che non corrisponde perfettamente al contenuto. Non vi è infatti riferimento né alla class action di diritto privato, né a quella di diritto pubblico. Si tratta, più banalmente, della nota questione del ricorso cumulativo, ritenuto ammissibile da una sentenza della Cassazione alla quale l’articolo faceva riferimento ma che mai cita il termine class action¹⁸.

Tutto discende dall’art. 18 del d.lgs. 31 dicembre 2018 n. 546 e dalla struttura del processo tributario. Il processo si instaura con ricorso avverso un atto. Ciascuno ricorre avverso l’atto che lo riguarda. Può avvenire che più persone ricevono atti distinti ma basati sulle stesse questioni di diritto e su questioni di fatto simili. La questione di fatto non può mai essere identica in quanto ogni atto riguarda la situazione specifica di ciascuno contribuente. Argomentando dalle norme del processo e dalla disciplina del litisconsorzio facoltativo, che richiede la comunanza delle questioni sia in diritto, sia in fatto, si esclude l’ammissibilità del ricorso cumulativo e collettivo.

Ma aperture si riscontrano in alcune massime della Cassazione che valorizzano, in ultima analisi, la somiglianza delle situazioni di fatto¹⁹. Con la conseguenza che, in presenza di identiche questioni di diritto e “simili” questioni di fatto si ammette che con un unico ricorso più contribuenti impugnino i singoli atti a loro notificati²⁰.

Siffatta impugnazione sarebbe in astratto vantaggiosa per le associazioni a tutela dei consumatori, che potrebbero organizzare un unico ricorso, con risparmio di risorse, e con un maggior peso “politico”.

Ma sul piano economico la prassi è nel senso di fare pagare i contributi processuali in base al numero degli atti, anche se tutti compresi in un unico ricorso²¹. Quanto al peso “politico”, si preferisce talvolta una pluralità di giudizi, anche per puntare sulla varietà dei soggetti decisori. Pesano, infine, le diverse scadenze che inevitabilmente decorrono per ciascun atto e le incertezze giurisprudenziali che abbiamo visto.

5. Ricorso contro gli atti generali.

In diritto tributario è ampiamente presente la categoria degli atti generali. Brevemente possiamo ricordare che ne è discussa la natura giuridica. Parte della dottrina vi riconosce natura normativa e non amministrativa,

quello vissuto. Cfr. F. FORTE, *Strategia delle riforme*, Milano, 1968, 27 ss; A. Gentili, D. Muritano, G. Baralis, *Diritto burocratico fiscale. La realtà del «doppio stato» nella tassazione degli atti negoziali e profili di responsabilità*, Milano, 2020.

¹⁸ Cfr. Cass., sez. trib., 27 ottobre 2010, sent. n. 21955, in materia di ricorso di più contribuenti contro il silenzio-rifiuto formatosi su istanze di rimborso IRAP. La Cassazione sottolinea che “Non si vuole, sia chiaro, porre in discussione il principio, di recente affermato da Cass. 10578/10, secondo cui nel processo tributario non è, di regola, ammissibile il ricorso collettivo (proposto da più parti) e cumulativo (proposto nei confronti di più atti impugnabili), essendo necessaria, per la configurazione del litisconsorzio facoltativo, la comunanza delle questioni sia in diritto, sia in fatto. Nel caso di specie deve tuttavia rilevarsi che la contestazione dell’Ufficio rispetto alle istanze di rimborso proposto dalle attrici si fonda – come risulta anche dal presente ricorso – su questioni di diritto, e non di fatto, comuni alle contribuenti, cosicché il richiamo alla necessaria identità in fatto delle questioni appare in concreto ultroneo”.

¹⁹ Per un esempio di ricorso collettivo e cumulativo da parte di due contribuenti, coordinati da un’associazione a tutela dei consumatori, contro cartelle di pagamento in materia di canone Rai cfr. Cassazione civile sez. trib., 20/04/2016, (ud. 07/04/2016, dep. 20/04/2016), n.7940

²⁰ In F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 137, si legge che “Non è invece ammesso, in linea generale, il ricorso proposto da più soggetti contro atti distinti (ricorso collettivo – cumulativo), ma lo si è ammesso nel caso in cui gli atti impugnati siano fondati sullo stesso fatto e si pongano identiche questioni di diritto”.

Si limita a riportare notizia della giurisprudenza favorevole al ricorso collettivo e cumulativo F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2021, 87.

Riporta favorevolmente la tesi favorevole della Cassazione B. BELLE’, *Diritto tributario processuale*, Cedam 2020, 121; G. FRANSONI, in P. RUSSO a cura di, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2013, 149.

²¹ È legittimo il maggior contributo preteso dalla segreteria della Commissione Tributaria qualora il contribuente abbia impugnato diverse iscrizioni a ruolo tramite un unico ricorso e abbia determinato e versato il contributo non su ogni atto impugnato, bensì sul valore totale della controversia. L’invito al pagamento con il quale la Segreteria della Commissione Tributaria recupera la differenza tra quanto versato e quanto accertato è comunque un atto ricorribile perché è comunque un atto attraverso il quale viene manifestata una pretesa impositiva cui il contribuente ha il diritto di opporsi.

Così la Ctp Catania con la sentenza n. 4396/6/2017 depositata il 24 aprile 2017.

sostenendo che avrebbero efficacia innovativa dell'ordinamento giuridico²¹, ovvero affermando che rientrerebbero tra gli atti espressione di potestà discrezionale normativa avente ad oggetto una valutazione tecnica²². Indipendentemente dalla tesi che si voglia accogliere, è pacifico che la tutela si ritrova nell'art. 7, co. 5, del d.lgs. n. 546/1992, per il quale le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente. La dottrina è anche pacifica nel ritenere che la diversa sede competente sia costituita dal giudice amministrativo, con la precisazione che possono essere impugnati anche con il ricorso straordinario al capo dello Stato.

Riconosciuta la giurisdizione del giudice amministrativo per l'impugnazione degli atti generali in materia tributaria, si può ricordare che è generalmente ammessa l'impugnabilità degli atti generali catastali, riscontrandosi un immediato interesse ad agire²².

Ammessa l'esistenza di atti generali tributari direttamente impugnabili dinanzi al giudice amministrativo, in particolare quelli catastali, che coinvolgono un numero indeterminato e diffuso di proprietari di immobili, è sorta la questione della legittimazione delle associazioni dei consumatori nei relativi giudizi.

Nel processo amministrativo, infatti, pur tra innumerevoli distinguo e precisazioni, è ammissibile la tutela degli interessi collettivi dinanzi al giudice amministrativo da parte delle associazioni dei consumatori²³.

Si riconosce infatti natura di interessi legittimi anche agli interessi collettivi. Gli interessi originariamente diffusi²⁴ e adespoti assurgono a veri e propri interessi collettivi, soggettivizzati in capo a gruppi sociali stabilmente organizzati in enti che istituzionalmente perseguono, come fine costitutivo prevalente o esclusivo, la tutela degli interessi della collettività che rappresentano²⁵.

In tal modo, l'interesse collettivo si configura come species del più ampio genus dell'interesse legittimo, la cui titolarità è vantata da queste organizzazioni che tutelano gli interessi comuni agli iscritti.

Sia chiaro, non è sempre pacifico e automatico il riconoscimento della valenza dell'interesse collettivo, e sempre ardua è la verifica del confine con la sostituzione processuale, vietata oltre certi limiti dall'art. 81 c.p.c., inteso come norma espressiva di principi generali applicabili anche al processo amministrativo.

Ed infatti si riscontra giurisprudenza che applica questi principi in modo restrittivo (a mio avviso preferibile), anche alla luce delle norme che sempre più spesso ammettono la legittimazione delle associazioni in particolari campi e a particolari condizioni e per determinate azioni (per es. in materia ambientale)²⁶. Norme che non vanno intese come espressione di principi generali ma quasi come eccezioni al sistema complessivo.

Dall'esame della giurisprudenza della Cassazione e del Consiglio di Stato si può riscontrare il riconoscimento della legittimazione ad agire, presso il giudice amministrativo, delle associazioni dei consumatori²⁷. Si tratterebbe di uno dei pochi casi nei quali è ammissibile una class *action* in materia tributaria,

²² Cfr. sul punto anche la relazione, per questo stesso convegno, di Massimo Basilavecchia, *La giurisdizione del giudice amministrativo in materia tributaria*.

²³ Cfr. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, 2016, 27 ss.; M. LIBERTINI – G. MANFREDI, *Interessi diffusi e collettivi (diritto amministrativo)*, in *Annali*, vol. VII, Milano, 2014; D. LOPOMO, *La tutela degli interessi diffusi nella più recente evoluzione normativa e giurisprudenziale con particolare riferimento alle associazioni dei consumatori*, in *Foro Amm.*, fasc.4, 2010, pag. 1511; C. CUDIA, *Interessi diffusi e collettivi (dir. amm.)*, in *Diritto on line*, 2014.

²⁴ Per una tradizionale definizione di interesse diffuso si rinvia a G. ALPA, *Interessi diffusi*, in *Dig.*, Torino, 1993: "Interesse diffuso è categoria formale che identifica una situazione o posizione soggettiva giuridicamente rilevante, al pari del diritto soggettivo, dell'interesse legittimo, dell'aspettativa, e così via.

Si denomina «interesse» in quanto esprime un'esigenza individuale, secondo la terminologia usuale, una tensione di un soggetto verso un bene; nel caso dell'i.d. il bene può anche essere immateriale, pubblico e quindi non necessariamente ed economicamente valutabile; si denomina «diffuso» in quanto la sua dimensione si coglie nell'appartenenza del soggetto ad un gruppo, ad una collettività.

L'interesse diffuso si differenzia dall'interesse semplice, o di mero fatto, perché questo esprime un'esigenza, rilevante dal punto di vista economico e sociale, ma non tale da assurgere a posizione protetta (ad es. interesse dell'imprenditore a non avere concorrenti sul mercato); gli altri interessi invece — se qualificati come diffusi — esprimono anche posizione tendenzialmente (anche se non uniformemente) protetta".

²⁵ La trasformazione dell'interesse diffuso in interesse collettivo sembra risalire a M.S. GIANNINI, *La tutela degli interessi collettivi nei procedimenti amministrativi*, in *Le azioni a tutela degli interessi collettivi*, Padova, 1976, 23 ss. Cfr. anche G. CERULLI IRELLI, *Proprietà pubblica e diritti collettivi*, Padova, 1984; M. NIGRO, *Le due facce dell'interesse diffuso: ambiguità di una formula*, in *Scritti giuridici*, II, Milano, 1996, 1862.

²⁶ Cfr. Cons. di Stato, sez. VI, 21 luglio 2016, n. 3303.

²⁷ Sull'argomento cfr. F. RANDAZZO, *Qualificazione e tutela degli interessi diffusi nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, pag. 947 ss., F. RANDAZZO, *Il ruolo delle categorie economiche nel sistema tributario*, Catania, Cuecm, 2014, pag. 121 ss., L'Autore evidenzia, per un verso, come l'esclusione dell'applicabilità, alla materia tributaria, delle norme sul procedimento di cui alla legge

appunto perché associazioni di tutela di interessi diffusi non potrebbero mai attivare un ricorso dinanzi alla giustizia tributaria, non essendo destinatari di alcun provvedimento previsto dalla legge sul contenzioso tributario.

Sul punto, la Cassazione a Sezioni Unite ha sottolineato che associazioni come Adusbef, Aduc e Codacons sono soggetti esponenziali di interessi diffusi che non sono legittimati ad agire dinanzi al giudice tributario, non essendo destinatari di alcun provvedimento rilevante ai fini dell'impugnazione ex D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (artt. 2 e 19)²⁸; quali associazioni a tutela di interessi collettivi, però, possono presentare la

generale sull'azione amministrativa, impedisca che possa trovare spazio in materia tributaria la qualificazione degli interessi diffusi e dunque la legittimazione processuale di chi ne è portatore; per altro verso, nei casi specifici nei quali è prevista la partecipazione di associazioni rappresentative di categorie economiche, come negli studi di settore, il ruolo meramente partecipativo, a fronte di un atto amministrativo unilaterale e di indirizzo dell'ufficio, non consentono di individuare interessi collettivi tutelabili in proprio dinanzi al giudice amministrativo.

²⁸ Cass., sez. trib., 14 marzo 2007, n. 5957: "Quanto alla sesta censura relativa alla ritenuta inammissibilità dell'intervento in giudizio del Fisco SOS Onlus, osserva il Collegio che questa Suprema Corte con sentenza 181/04 ha già affrontato la questione, risolvendola negativamente, dell'intervento di un ente esponenziale di una determinata categoria di persone (nella specie proprio il Fisco SOS Onlus). In tale decisione, che questo Collegio, in assenza anche di argomentazioni contrarie prospettate dalle parti, pienamente condivide, si è rilevato che invero il D.Lgs. n. 546/1992 delinea un processo in cui le sole parti possibili (e necessarie) sono l'ente impositore ed il contribuente che propone ricorso. Infatti la legge collega strettamente la qualifica di ricorrente a quella di destinatario di uno specifico atto amministrativo secondo la tipologia elencata nell'art. 19 e tali atti contengono o la esplicitazione di una richiesta fiscale nei confronti di uno o più soggetti ben individuati, o il rifiuto della restituzione di somme richieste da chi le abbia versate, o il rifiuto di agevolazioni nei confronti di specifici soggetti. Non vi è cioè qui spazio per l'intervento di enti esponenziali che si ergano a tutela di una generica ed indefinita categoria di contribuenti; e ciò - in primo luogo - per il motivo che non vi è spazio per l'impugnazione diretta di atti che possano coinvolgere un numero indeterminato di soggetti. Infatti, il comma 5 dell'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, stabilisce che le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione non lo applicano in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, e resta "salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente". Dunque gli atti di carattere generale sono bensì autonomamente impugnabili, e la relativa pronuncia avrà efficacia nei confronti della generalità dei contribuenti, ma questa impugnazione si svolgerà avanti ad un giudice "diverso" rispetto alle Commissioni tributarie e cioè avanti alla giustizia amministrativa. Quindi è davanti alla giustizia amministrativa che si potrà porre il problema della ammissibilità di ricorsi proposti da enti esponenziali, oltre che da singoli contribuenti interessati ad uno specifico atto. Si può ricordare la impugnazione proposta dalla Confedilizia avverso i DD.MM. 20 gennaio 1990 e 27 settembre 1991 (relativi alle tariffe catastali) e su cui ebbe a pronunciarsi il Tar Lazio (cfr. Cons. Stato, sez. IV, 2 marzo 1994, n. 192). Ma la esemplificazione, specie in materia di fiscalità locale, potrebbe agevolmente allungarsi. La soluzione accolta in ordine al processo tributario trova conferma nell'art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992 che stabilisce possano intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio solo i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso, in conformità, del resto, alla natura del processo tributario che non ammette neppure le azioni di accertamento negativo, ben note invece al diritto civile; si veda da ultimo la sentenza n. 9181 del 9 giugno 2003 che ha escluso che i proprietari di immobili possano impugnare avanti alla giustizia tributaria le tariffe d'estimo prima che abbiano dato luogo ad un atto di classamento catastale. Forse spazi maggiori aprirebbe l'art. 105 c.p.c. (qui per altro non applicabile per la presenza di una norma specifica) che consente l'intervento adesivo volontario di chiunque abbia nella causa "un proprio interesse". Giova peraltro ricordare che questa Corte ha affermato, in relazione all'art. 105 c.p.c., che l'interesse richiesto per la legittimazione dell'intervento adesivo dipendente, tendente - come nel caso della Fisco SOS Onlus - a far valere le ragioni della parte adiuvata, non potrebbe comunque consistere in una utilità di puro fatto (come l'intenzione di perseguire le violazioni fiscali "bagatellari"), ma deve concretarsi in un interesse giuridicamente rilevante e qualificato, determinato cioè dalla sussistenza di un rapporto giuridico sostanziale fra adiuvante e adiuvato e dalla necessità d'impedire che nella propria sfera giuridica possano ripercuotersi conseguenze dannose derivanti da effetti riflessi o indiretti del giudicato (Cass. nn. 1106/1995, 12758/1993, 5736/1993, 11404/1992, 7769/1990)". Commenta favorevolmente quest'orientamento F. RANDAZZO, *Il ruolo delle categorie economiche nel sistema tributario*, Catania, Cuecm, 2014, pag. 126, sottolineando che la legge lega strettamente la qualifica di ricorrente a quella di destinatario di uno specifico provvedimento amministrativo.

Cfr. anche Cass. civ. Sez. V, 23/07/2009, n. 17194 per la quale il d.lgs. n. 546 del 1992 attribuisce la qualifica di ricorrente nel processo tributario al soggetto destinatario dello specifico atto amministrativo, secondo la tipologia elencata dall'art. 19 del medesimo decreto, e riserva la possibilità dell'intervento volontario ai soli soggetti che, insieme al ricorrente, siano destinatari dell'atto o parti del rapporto tributario controverso, escludendo, quindi, la possibilità di intervento per gli enti esponenziali, che agiscono per la tutela di un'indefinita categoria di interessati. Né tale quadro normativo è stato modificato dagli artt. 139 e 140 del d.lgs. n. 206 del 2005 (c.d. Codice del consumo), i quali hanno attribuito la "legittimatio ad causam" non a tutte le aggregazioni o comitati di consumatori o utenti, ma soltanto alle associazioni ufficiali, inserite in un apposito elenco ministeriale dopo la verifica dei prescritti requisiti, sempre che si tratti di giudizi dinanzi l'Autorità giudiziaria ordinaria e siano in discussione violazioni seriali di massa.

Annota questa sentenza A. QUERCI, *Via alla <<Class action>> in Italia: un'arma spuntata?* in *Dir. prat. Trib.*, 2010, 2, 20407, per la quale si può auspicare che lo strumento della classe action contro la P.a. e la sua interpretazione ad opera dei giudici consentano, in

domanda di annullamento *erga omnes* degli atti della P.A., in materia catastale, dinanzi al giudice amministrativo²⁹.

Il Consiglio di Stato ha affermato che le articolazioni locali delle organizzazioni di tutela radicate sul piano nazionale, trattandosi di soggetti esponenziali di interessi diffusi, possono impugnare gli atti generali catastali, immediatamente lesivi, a tutela degli interessi dei contribuenti³⁰.

Sul punto, però, appare opportuno ricordare, in senso contrario, altra giurisprudenza per la quale tali associazioni possono agire in ordine ai fondamentali diritti previsti dai vari testi normativi, ma non sarebbero legittimate ad agire in giudizio, non potendosi ad esse riconoscere una attività di tipo pubblicistico che si riverberi economicamente in modo diretto o indiretto sui cittadini, non quali consumatori e/o utenti, ma quali contribuenti, in quanto, altrimenti opinandosi, verrebbe ad ammettersi che la legittimazione alla sollecitazione del sindacato giurisdizionale possa risolversi nella consentita sottoponibilità a verifica di qualunque atto della P.A. che possa determinare un pregiudizio per i contribuenti. In questa prospettiva, anche la disciplina del D.Lgs. n. 198/2009 andrebbe letta nel senso che la legittimazione ad agire in giudizio delle associazioni a tutela dei consumatori sussiste solo ove i provvedimenti che si impugnano abbiano effettivamente pregiudicato un interesse collettivo dei consumatori e degli utenti; ed uno degli indici che denunciano la presenza di un interesse collettivo è sicuramente dato dal fatto che un tale interesse deve essere in grado di soddisfare, una volta realizzato, l'intera categoria a motivo della sua omogeneità ed indivisibilità³¹.

La questione appare di sicura rilevanza, e non ancora definita con certezza, perché, da un lato, dette associazioni tendono ad affermarsi come soggetti che tutelano i contribuenti; dall'altro lato, il contribuente (colui che è tenuto a concorrere alle spese pubbliche in ragione della sua capacità contributiva) come abbiamo visto non appare qualificabile, né come consumatore, né come utente di un servizio.

6. Tutela in materia di tributi sui rifiuti.

Un campo dove la tutela del consumatore contribuente è spesso invocato, anche nei siti internet specializzati, è certamente quello della tassa sui rifiuti.

Si tratta di un tributo mal visto, in quanto pagato sostanzialmente da tutti, senza quelle deroghe o quei limiti che ricorrono in quasi tutti gli altri tributi. Basti pensare che l'Imu non è pagata da chi ha la residenza nell'unica abitazione, l'Irpef di fatto non è pagata da ampia parte dei dipendenti pubblici e privati (certo, c'è la ritenuta, ma il contribuente non se ne accorge, non va in banca a pagare l'Irpef), e l'Iva è inserita nel prezzo, spesso senza alcuna evidenza. La Tari (così come le previgenti Tarsu e Tia), invece, è pagata (o dovrebbe essere pagata) più o meno da tutti³², nelle sue varie forme. Ed è un tributo strettamente collegato ad un servizio, tant'è che la stessa legge definisce il tributo come tassa. E la tassa è quella prestazione imposta a fronte di un servizio definito e divisibile. Io pago il tributo, tu raccogli i rifiuti. Con la conseguenza che se non li raccogli o comunque crei disservizi viene spontanea la reazione di non pagare. Ma si tratta pur sempre di un tributo che va pagato, in quanto destinato a coprire le pubbliche spese afferenti a un servizio indivisibile, reso a favore della collettività e, quindi, non riconducibile ad un rapporto sinallagmatico con il singolo utente³³.

futuro, di superare gli ostacoli finora insiti nella tutela dei diritti dei singoli, nei confronti di soggetti forti, permettendo altresì alla responsabilità civile di esplicare appieno le proprie funzioni di compensation e di deterrence.

²⁹ Cfr. Cass., sez. un., 18 aprile 2016, n. 7665, in Gt Riv. Giur. Trib., 2016, n. 8, 649 ss, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e revisione catastale tra giudice tributario e giudice amministrativo*. In particolare l'Autore sottolinea che "per il futuro, alcuni delicati temi, quali il rapporto tra giurisdizione amministrativa e giurisdizione tributaria, le forme di tutela avverso gli atti generali in materia tributaria, la natura degli atti catastali, trovano nella sentenza delle Sezioni Unite un preciso riferimento e un inquadramento di cui occorrerà tenere conto con la massima attenzione".

³⁰ Cfr. Consiglio di Stato, Sez. IV, sent. 20 febbraio 2019, n. 1178, in Gt Riv. Giur. Trib., con nota di G. SALANITRO, *Il ricorso avverso gli atti amministrativi catastali tra termine per l'impugnazione e legittimazione delle associazioni dei consumatori*.

³¹ Cfr., con riferimento alla connessa materia dell'IMU, Tar Lazio, Roma, 20 marzo 2013, n. 2843, dove si precisa che le normative vigenti non attribuiscono alle associazioni una legittimazione ad agire in giudizio così vasta da comprendervi qualsiasi attività di tipo pubblicistico che si riverberi economicamente in modo diretto o indiretto sui cittadini non in quanto consumatori e/o utenti, ma in quanto contribuenti. La decisione è riportata anche nel sito internet giuridanella.it con l'efficace titolo "Il contribuente è un consumatore? Per il Tar Lazio no".

³² Anche da chi non è proprietario della casa che abita.

³³ In senso contrario, assume che a fronte della tassa la garanzia del soggetto tassato non è apprestata dall'art. 53 Cost., ma dalla operatività del corollario che la tassa non è dovuta o, se è stata pagata, deve essere restituita se il servizio non è stato reso per fatto imputabile all'ente pubblico creditore, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2017, 27.

La giurisprudenza sul punto è pacifica nel ritenere che la tassa sui rifiuti è dovuta indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio e indipendentemente dal regolare espletamento del servizio. La ragione istitutiva del prelievo sta nel porre le amministrazioni locali nelle condizioni di soddisfare interessi generali della collettività, piuttosto che nel fornire, secondo una logica commutativa, prestazioni riferibili a singoli utenti, e pertanto l'omesso svolgimento del servizio di raccolta istituito e attivato non comporta l'esenzione dalla tassa. La Tari è un tributo che il singolo soggetto è tenuto a versare in relazione all'espletamento da parte dell'ente pubblico di un servizio nei confronti della collettività che da tale servizio riceve un beneficio, e non già in relazione a prestazioni fornite dai singoli utenti, per cui sarebbe contrario al sistema di determinazione del tributo pretendere di condizionare il pagamento al rilievo concreto di fruibilità del servizio³⁴.

Posto che i criteri di ripartizione non sono collegati al concreto utilizzo, bensì ad una fruizione potenziale desunta da indici meramente presuntivi, quali l'occupazione e detenzione di locali ed aree, il legislatore ha ritenuto di temperare tale rigidità introducendo un'ipotesi di riduzione della tassa del 20 per cento in caso di mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti, ovvero di effettuazione dello stesso in grave violazione della disciplina di riferimento, nonché di interruzione del servizio per motivi sindacali o per imprevedibili impedimenti organizzativi che abbiano determinato una situazione riconosciuta dall'autorità sanitaria di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente. Inoltre, nelle zone in cui non è effettuata la raccolta, la Tari è dovuta in misura non superiore al 40 per cento.

In tali casi, la stessa Cassazione sottolinea che la riduzione, obbligatoria e spettante ope legis, non opera quale risarcimento del danno da mancata raccolta dei rifiuti, né quale sanzione per l'amministrazione comunale inadempiente, bensì al diverso fine di temperare l'imposizione, equilibrando l'ammontare della tassa comunque pretendibile con i costi che il cittadino è tenuto presumibilmente a sostenere per far fronte alla mancata raccolta.

In caso di spettanza della riduzione, e di mancato riconoscimento da parte dell'ente pubblico, spetta al contribuente l'onere di provare la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dei benefici. E, sotto il profilo che qui interessa, il contribuente consumatore deve ricorrere presso il giudice tributario avverso i relativi atti impositivi³⁵.

7. Il Garante del contribuente.

A conclusione di queste brevi riflessioni sulla tutela del contribuente – consumatore merita un richiamo alla figura del Garante del contribuente³⁶.

L'istituto è previsto dall'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente, legge 27 luglio 2000, n. 212³⁷. Il comma 6 della norma dispone che il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per

³⁴ Cfr. Cass. Sez. 5, ordinanza 22 settembre 2020 n. 19767.

³⁵ Naturalmente, non è possibile escludere a priori dei danni alla salute derivanti dal mancato servizio di raccolta dei rifiuti, né le riduzioni previste impediscono tale danno e la sua risarcibilità. Ed infatti, si riscontrano in giurisprudenza di merito decisioni che hanno riconosciuto il diritto al risarcimento dei danni alla salute subiti da alcuni cittadini, a causa della mancata raccolta dei rifiuti in quanto "sussistono gravi responsabilità in capo alla P.A., che pur avendo a disposizione tutti gli strumenti legislativi per una corretta raccolta e pedissequo smaltimento dei rifiuti, non vi provvede in maniera concreta, costringendo il cittadino a vivere in un ambiente sicuramente insalubre, con gravi ripercussioni per la salute di tutti i cittadini": così Giudice di pace di Napoli 15 dicembre 2007. Lo stesso Giudice di pace di Napoli, peraltro, ha talvolta ordinato il rimborso del tributo per la raccolta dei rifiuti per il mancato espletamento del servizio.

³⁶ A una logica di tutela privatistica, tanto di stampo individuale quanto collettivo (artt. 139 e 140 c. cons.), si sta infatti abbinando sempre più una di public enforcement, sintetizzata in apparati di sanzioni pecuniarie e pubblicistiche rimesse per lo più alla competenza dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato (artt. 27, 1° c. bis, e 66 c. cons.): così S. PAGLIANTINI, R. DONZELLI, *Consumatore, Tutela del*, in Enciclopedia Italiana - IX Appendice (2015).

³⁷ Sulle sue funzioni cfr., da ultimo, A. SIMONE, *Il Garante del contribuente*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 3/2019. Per una ricostruzione della figura vd. F. D'AYALA VALVA, *Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.*, fasc.11, 2000, pag. 1037, per il quale "Il "Garante del contribuente", analogamente al difensore civico, rientra tra le figure istituite a tutela del cittadino nei confronti dell'apparato amministrativo. A differenza degli altri soggetti non ha il potere di incidere direttamente sul fatto oggetto della segnalazione, ma solo quello di indicare ad un'autorità politica ed agli uffici dell'amministrazione finanziaria il disservizio lamentato. Si tratta, pertanto, di un soggetto idoneo a farsi ascoltare, probabilmente più per il carisma personale, che per gli effettivi poteri che può esercitare. Per il cittadino è certamente una figura che può "fare da tramite", nel senso originario dell'Ombudsman, perché gli uffici diano seguito alle proprie istanze. La funzione di garanzia risiede proprio nel differente atteggiarsi di questa figura, rispetto alla generica disponibilità dell'amministrazione ad auto regolarsi in direzione di una maggiore efficienza. Il termine "Garante del contribuente" sembra, tuttavia, sovradimensionato, rispetto al servizio che può essere concretamente svolto in favore di quest'ultimo; le funzioni svolte, o che possono essere svolte, dal garante sembrano invece più

iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato (e quindi anche un'associazione dei consumatori?) che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, e attiva procedure di autotutela; il comma 7, ad abundantiam, aggiunge il potere di accedere agli uffici e controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico. All'esito dell'esercizio di questi poteri, però, il Garante può solo segnalare il funzionario al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare.

Un potere ridotto, che però non deve stupire in una chiave di lettura tradizionale, ad oggi da mantenersi, dove il contribuente ha la sua tutela, da un lato e sul piano politico degli interessi generali, nell'art. 23 della Costituzione (nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge)³⁸; dall'altro lato, e sul piano giudiziario, dei propri interessi legittimi e diritti soggettivi, dinanzi al giudice (tributario, o più di rado amministrativo o ordinario) nei confronti degli atti a lui notificati³⁹.

Guido Salanitro

indirizzate a fornire elementi conoscitivi concreti e tempestivi, ed anche servizi, in relazione alle segnalazioni per eventi eccezionali ed imprevedibili ai sensi dell'art. 9, alla amministrazione delle finanze al fine di migliorare il proprio servizio”.

³⁸ E gran parte degli interessi che le associazioni dei consumatori e di categoria intendono tutelare rientrano in realtà in quest'ambito.

³⁹ Con la varietà di oggetti e di azioni che è possibile riscontare nel processo tributario, evidenziati nella relazione, in questo stesso convegno, di Antonio Guidara, *Gli oggetti del processo tributario*.