



Giuseppe Melis

Manuale di diritto tributario

QUARTA EDIZIONE



Giappichelli

PARTE I

I PRINCIPI GENERALI

CAPITOLO I

INTRODUZIONE

SOMMARIO: 1. Il diritto tributario nell'ordinamento giuridico italiano e il problema della sua autonomia ed unità. – 2. Diritto tributario, diritto finanziario e scienza delle finanze.

1. *Il diritto tributario nell'ordinamento giuridico italiano e il problema della sua autonomia ed unità.*

Al fine di comprendere cosa sia il “diritto tributario” e se ed in quale senso si possa parlare di una sua “autonomia” sul piano scientifico, occorre innanzitutto comprenderne la relazione con le altre branche del diritto.

Costituisce invero un dato di fatto l'intima **connessione tra il diritto tributario e le molteplici branche** cui esso deve necessariamente fare riferimento, non solo dal punto di vista sostanziale – rappresentando il richiamo ad istituti appartenenti ad altri rami del diritto la normalità dei casi per la formulazione della fattispecie impositiva – ma anche dal punto di vista procedimentale, sanzionatorio e processuale.

Il diritto tributario costituisce infatti una **disciplina “orizzontale”**, nel senso che si rivolge a rapporti e situazioni per lo più già disciplinati altrove, cioè già filtrati dall'esperienza giuridica, in un rapporto di dipendenza intraistituzionale e ricorre ai tradizionali strumenti del diritto amministrativo, processuale, penale e via dicendo per assicurare l'attuazione della pretesa tributaria.

Da un punto di vista generale, il diritto tributario è stato tradizionalmente inquadrato nell'ambito del **diritto pubblico** e, in particolare, del **diritto amministrativo**. Già A.D. GIANNINI definì il diritto tributario come “*quel ramo del diritto amministrativo che espone i principi e le norme relativi all'imposizione e alla riscossione dei tributi e analizza i conseguenti rapporti giuridici tra gli enti pubblici e i cittadini*”.

Si è affermato, in particolare, che la legge, attraverso la quale è esercitata la potestà tributaria, determinerebbe il sorgere di **rapporti giuridici di indole amministrativa** tra lo Stato o un altro ente pubblico titolare del diritto al tributo da un lato e i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria dall'altro. Tali rapporti troverebbero la loro collocazione nel **diritto amministrativo**, dal momento che in esso si rinviene la disciplina delle funzioni degli organi pubblici diretti al conseguimento di uno specifico fine dell'ordinamento che, nel diritto tributario, coincide con il reperimento delle entrate necessarie al soddisfacimento degli interessi pubblici la cui cura è assegnata dalla legge ai diversi soggetti che compongono lo Stato-apparato.

La disciplina dell'obbligazione pecuniaria, pur conservando la sua identità privatistica, sarebbe avvolta da un insieme di elementi, principi ed istituti di diritto amministrativo che,

per la loro quantità, dominerebbero giuridicamente il rapporto tributario. Il diritto tributario sarebbe cioè formato in gran parte da categorie giuridiche appartenenti al diritto amministrativo, che informerebbero l'esercizio della pubblica funzione nell'ambito disciplinare in esame.

Non si vuole qui ripercorrere il **processo di emancipazione del diritto tributario** dal diritto amministrativo, dal diritto finanziario (avente ad oggetto l'intera attività finanziaria dell'ente pubblico), dalla scienza delle finanze (e più in generale dall'impostazione "economico-tecnica" del fenomeno tributario), dall'impostazione privatistica del rapporto tributario; emancipazione essenzialmente collegata al forte sviluppo assunto nel tempo dal fenomeno impositivo.

Più che ascendere le vette della teoria generale è forse più proficuo guardare al **dato normativo** che, a prescindere dalla riconducibilità del diritto tributario al diritto amministrativo, contiene, comunque, riferimenti talmente vari e differenziati da rendere evidentemente riduttiva una visione in tal senso.

Infatti, se è certamente indubbiamente l'appartenenza al **diritto amministrativo** delle disposizioni inerenti all'organizzazione dell'Amministrazione finanziaria, già le disposizioni relative all'attività della stessa, pur inquadrabili nella prospettiva della potestà amministrativa, del "procedimento" di imposizione e dell'atto impositivo, e dunque contenendo indubbiamente numerosi elementi riconducibili alla branca del diritto amministrativo, richiedono in ogni caso una necessaria verifica se – e in quale misura – la specifica disciplina tributaria corrisponda a quella amministrativa generale.

Si pensi, ad esempio:

- al tema della natura tipicamente vincolata e non discrezionale dell'attività dell'Amministrazione finanziaria e delle sue conseguenze in relazione alla possibilità di individuare un **procedimento** tributario (cap. XI, par. 3) e di ricondurre gli atti tributari al *genus* del **provvedimento** amministrativo (cap. XV, par. 2);

- al problema, di carattere generale, dell'applicabilità al procedimento tributario della **L. 241/1990** (c.d. "legge generale sul procedimento amministrativo", i cui principi peraltro si estendono all'azione amministrativa complessivamente intesa) e, di carattere particolare, relativamente ad alcuni istituti ivi previsti dei quali viene espressamente esclusa l'applicabilità in materia tributaria, tra cui il **diritto di accesso** agli atti (cap. XIII, par. 1) e la **partecipazione al procedimento** (cap. XI, par. 5), per i quali "restano ferme le particolari norme che li regolano" (artt. 13, co. 2, e 24, co. 1, lett. b), L. 241/1990);

- alla **motivazione** dell'atto impositivo e al suo rapporto con l'art. 3, L. 241/1990 con particolare riferimento alla necessità dell'enunciazione delle prove negli atti impositivi (cap. XV, par. 5);

- alla possibile applicabilità agli atti impositivi dei principi concernenti i **vizi degli atti amministrativi** e della loro possibile conservazione così come disciplinata dalla L. 15/2005 in via di introduzione dell'art. 21-octies, co. 2, nella L. 241/1990 (cap. XV, par. 2);

- al rapporto tra i vizi degli atti intermedi e l'atto finale con riferimento all'**acquisizione illegittima di documentazione** nella fase istruttoria (cap. XIII, par. 6);

- alla natura di **diritto soggettivo** e non di interesse legittimo (con alcune eccezioni) della situazione giuridica soggettiva tutelata (dal lato del destinatario dell'imposizione) nel diritto tributario, con conseguente inapplicabilità del vizio del c.d. "**eccesso di potere**" (cap. XI, par. 2);

- alla questione se l'**autotutela** debba essere ricondotta alla concezione propria del di-

ritto amministrativo ovvero si atteggi in maniera autonoma a motivo della natura vincolata della funzione impositiva (cap. XVI, par. 4);

– alla **tutela giurisdizionale** generale demandata alle Commissioni tributarie e all'oggetto del processo tributario (cap. XIX, par. 3);

– alla possibile **diversa qualificazione** di nozioni appartenenti alle due branche in ragione dei diversi interessi sottostanti.

"PILLOLE" DI DIRITTO AMMINISTRATIVO

A beneficio degli studenti che non hanno ancora sostenuto (o che non sosterranno) l'esame di diritto amministrativo, riteniamo utile illustrarne in estrema sintesi quei principi base e quelle nozioni la cui conoscenza appare rilevante per lo studio del diritto tributario.

È anzitutto necessario partire dalla constatazione che la ragion d'essere dell'amministrazione pubblica, di qualunque amministrazione pubblica, è la **cura e tutela di un interesse pubblico**. A tal fine, il legislatore attribuisce all'Amministrazione penetranti poteri di per sé idonei ad incidere unilateralmente sulla sfera giuridica dei privati. Secondariamente, ma in stretto collegamento con la vocazione poc'anzi individuata, all'Amministrazione è affidato il compito di contemperare tale interesse con gli interessi di quei privati, che vengano incisi a qualunque titolo dall'esercizio proprio di siffatto potere e, pertanto, titolari di quella situazione giuridica soggettiva denominata "**interesse legittimo**". Nel far ciò, l'Amministrazione, oltre a doversi sempre uniformare ai principi costituzionali di legalità, imparzialità e buon andamento (art. 97 Cost.), deve rispettare anche altri e differenti principi, stabiliti da disposizioni di rango primario, prima fra tutte dalla legge generale sul procedimento amministrativo (L. 241/1990), quali i principi di efficacia ed efficienza. Sicché, da tali considerazioni devono essere tratti due corollari fondamentali: 1. Qualunque scelta compiuta dalla P.A. deve sempre essere rivolta alla miglior tutela dell'interesse ad essa affidato, in ciò esplicandosi la **funzione amministrativa**, intesa come "attività volta alla cura di interessi alieni e quindi non interamente libera né interamente vincolata, rilevante nella sua globalità e soggetta a forme di controllo"; 2. l'esercizio del potere, in quanto pubblicamente funzionalizzato, deve altresì sempre essere esercitato con imparzialità (e dunque non arbitrariamente) e con ragionevolezza (e dunque non illogicamente), senza deviazione dai fini individuati come pubblici dal legislatore. Proprio per garantire il rispetto di tali schemi, e altresì, per garantire la tutela del privato nella cui sfera giuridica incida (in senso costitutivo, modificativo o estintivo) l'esercizio del potere, sono state sviluppate le nozioni che ci accingiamo ad enucleare, in massima parte racchiuse nella citata L. 241/1990. Principiando dal concetto di **procedimento amministrativo**, esso può essere definito come il modo tipico di esplicazione dell'attività svolta dalle P.A. in un'ottica di "civilizzazione dei rapporti tra pubbliche amministrazioni e cittadini". Queste, difatti, quando agiscono, lo fanno attraverso procedure predeterminate e, quindi, mediante sequenze ordinate di atti e comportamenti che conducono ad un determinato risultato. Per ciò che, il procedimento in quanto tale diviene la **forma della funzione amministrativa**, intesa quale insieme di compiti ed attività che la legge affida agli apparati amministrativi per la cura degli interessi pubblici. L'amministrazione manifesta verso l'esterno il risultato cui è pervenuto il procedimento mediante (almeno tendenzialmente) il **provvedimento amministrativo**, il quale è caratterizzato dalla sua imperatività o unilateralità (in quanto prescinde dal consenso dei destinatario, cui viceversa si impone), dalla tipicità (ossia nella preventiva definizione del tipo di vicenda giuridica che è idoneo a produrre) e dal produrre effetti, in quanto **efficace**, nella sfera giuridica dei privati (a prescindere dalla loro concorrente volontà). A tal riguardo è necessario distinguere l'**esecutività** del provvedimento dalla sua **esecutorietà**. La prima consiste nella idoneità del provvedimento ad esplicare efficacia giuridica a prescindere dalla sua legittimità (dove il corollario della c.d. **presunzione di legittimità** che si ritiene assista il provvedimento, fino alla pronuncia di contraria sentenza o all'adozione di un atto di autotutela). La seconda, indica la possibilità di attuare il contenuto del provvedimento stesso **in modo coercitivo**: la P.A. può adeguare mediante coazione il fatto al diritto, ossia al precezzo contenuto nel provvedimento; e ciò anche contro la volontà del destinatario e senza che occorra l'intermediazione di un organo giurisdizionale come è invece imprescindibile nei rapporti tra privati, improntati al "divieto di autogiustizia".

Il provvedimento adottato può avere **natura vincolata ovvero discrezionale**. In via del tutto generale, si avrà un'attività vincolata nel caso in cui tutti gli elementi da acquisire e valutare, ai fini dell'adozione del provvedimento, siano già prefigurati rigidamente da una disposizione normativa (nell'*an*, nel *quando*, nel *quid* e nel *quomodo*), sicché l'Amministrazione è chiamata semplicemente a verificare la sussumibilità del caso concreto nella previsione, generale ed astratta, stabilita dall'ordinamento. Non così l'attività discrezionale, la quale si caratterizza per ciò che la legge non predetermina in modo completo tutti gli elementi, lasciando così un margine valutativo all'Autorità in funzione del contemporamento dell'interesse pubblico con quello dei privati. Da tenere distinta rispetto alla discrezionalità poc'anzi individuata (c.d. "pura") è la **discrezionalità tecnica**, intendendosi come tale la valutazione posta in essere dall'amministrazione nel caso in cui l'adozione del provvedimento richieda l'esame (e qualificazione) di fatti o situazioni che necessitino di specifiche conoscenze tecniche appartenenti alle diverse branche scientifiche (c.d. saperi specialistici), quali medicina, chimica, architettura, ingegneria, economia, ecc.

In quanto tipico, il provvedimento amministrativo deve sempre conformarsi al paradigma normativo previsto dal legislatore. In caso contrario, sono previsti due tipi di sanzioni: la nullità (art. 21-septies, L. 241/1990) e la annullabilità (art. 21-octies, L. 241/1990). La **nullità** può essere sancita da specifiche norme di legge (c.d. nullità speciali o testuali) e, in via generale, ricorre allorquando il provvedimento manchi degli elementi essenziali, sia stato adottato in violazione/elusione del giudicato ovvero risulti viziato da difetto assoluto di attribuzione (la cui principale figura di riferimento è la c.d. carenza di potere in astratto, nel senso di mancanza di una norma di legge conferente il potere in concreto esercitato dalla P.A.). Più complessa la categoria della **annullabilità**, ciò in quanto la "geometria" di questa (o, se si preferisce, il suo ambito di applicabilità) muta a seconda della natura vincolata ovvero discrezionale del provvedimento in concreto adottato. Per principio generale, nel caso di attività vincolata, posta l'assenza di possibilità di scelta alcuna in capo all'amministrazione, nel caso in cui il provvedimento non si conformi al paradigma legale, esso non sarà annullabile allorquando risulti palese che il suo contenuto dispositivo non sarebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato (art. 21-octies, co. 2, L. 241/1990). Posto tale principio generale, nella categoria della annullabilità vi rientrano le ipotesi di violazione di legge, eccesso di potere ed incompetenza. L'**eccesso di potere** può essere definito come il risvolto patologico della discrezionalità, il quale si verifica tutte le volte in cui la facoltà di scelta spettante alla P.A. non sia correttamente esercitata; ciò che sostanzialmente determina la violazione dei principi generali dell'agire amministrativo che secondo la concezione maggioritaria si riconducono al "superprincipio" della ragionevolezza amministrativa ed ai suoi corollari (logicità, coerenza, proporzionalità, parità di trattamento, completezza istruttoria, ecc.). Figure sintomatiche dell'eccesso di potere sono, tra le tante: il travisamento e l'erronea valutazione dei fatti; la contraddittorietà tra più provvedimenti (contraddittorietà c.d. estrinseca) o tra più parti dello stesso provvedimento (contraddittorietà c.d. intrinseca); l'inosservanza delle prassi e delle circolari; la disparità di trattamento e l'ingiustizia manifesta.

DUE ESEMPI DEL RAPPORTO TRA DIRITTO TRIBUTARIO E DIRITTO AMMINISTRATIVO: LA TENDENZIALE APPLICABILITÀ DEI PRINCIPI DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO A QUELLO TRIBUTARIO E LA DIVERSA NOZIONE DI AREA EDIFICABILE AI FINI FISCALI ED URBANISTICI

Due esempi serviranno a chiarire meglio quanto sopra illustrato.

Innanzitutto, la giurisprudenza è **incline ad applicare i principi generali del procedimento amministrativo anche al diritto tributario**. Secondo Cass., 1236/2006, infatti, "*i principi generali dell'attività amministrativa stabiliti dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, ... si applicano, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario*". Più nello specifico, la giurisprudenza ha ad esempio dichiarato applicabile la L. 241/90 all'**attività di esazione esattoria-**

le (Cass., 18415/2005 e 4777/2013), nonché ha ritenuto (Cass. 1767/2012), che la totale **inosservanza dell'art. 3, L. 241/1990** (che impone di indicare, "in ogni atto notificato al destinatario" l'autorità a cui è possibile ricorrere contro l'atto stesso e il relativo termine) da parte dell'Amministrazione, comporti il riconoscimento della scusabilità dell'errore in cui sia eventualmente incorso il destinatario nell'individuazione dell'Autorità, amministrativa e non giudiziaria, cui rivolgersi per l'impugnazione dello stesso provvedimento, risultando altrimenti leso l'affidamento che il destinatario ripone nel corretto operare dell'Amministrazione e la stessa possibilità di tutela giurisdizionale, garantita dall'art. 24 Cost. (sicché, non potendo tale provvedimento essere ritenuto definitivo per omessa impugnazione giurisdizionale nei termini, nell'ipotesi in cui sia stato integrato dalla stessa Autorità con successivo provvedimento che, richiamando per il merito il precedente, lo integri con l'indicazione dei termini e dell'Autorità presso cui impugnare, e l'impugnazione giurisdizionale avverso quest'ultimo sia stata tempestivamente proposta, l'impugnazione deve essere esaminata nel merito, considerando il secondo provvedimento integrativo del primo).

Quanto alla **possibile diversità di contenuti delle nozioni utilizzate nelle due materie**, è interessante ricordare il caso delle "aree edificabili" ai fini ICI. Dopo avere affermato in modo pressoché univoco la rilevanza dell'**edificabilità giuridica** ai fini ICI, la giurisprudenza della Cassazione (21644/2004) aveva affermato, al contrario, l'imponibilità quale area fabbricabile delle sole aree la cui utilizzazione a scopo edificatorio fosse attuale e non già di quelle la cui edificazione fosse rinviata all'adozione e successiva approvazione regionale degli strumenti urbanistici attuativi: occorreva, dunque, l'**esistenza di una concessione edilizia** rilasciata con provvedimenti definitivi. Questo mutamento giurisprudenziale determinò l'intervento del legislatore che, con norma di interpretazione autentica (art. 11-quaterdecies, co. 16, d.l. 203/2005, conv. in L. 248/2005), stabili che "Ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'articolo 2, co. 1, lettera b), dello stesso decreto si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio **in base allo strumento urbanistico generale**, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo". Il legislatore intervenne nuovamente con l'art. 36, co. 2, d.l. 223/2006, conv. in L. 248/2006, ribadendo che "ai fini dell'applicazione (...) del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio **in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune**, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo". Le norme di interpretazione autentica hanno formato oggetto di numerose eccezioni di incostituzionalità: tuttavia, con due pronunzie (41 e 266/2008), la Consulta ha evidenziato la sufficienza dell'**astratta edificabilità del suolo** a giustificare la valutazione del terreno secondo il suo valore venale e a differenziare radicalmente tale tipo di suoli da quelli agricoli non edificabili, e la **ragionevolezza di una diversa nozione di area edificabile ai fini fiscali** – per la quale rileva la corretta determinazione del valore imponibile del suolo – **e ai fini urbanistici** – per la quale rileva invece l'effettiva possibilità di edificare – poiché "la potenzialità edificatoria dell'area, anche se prevista da strumenti urbanistici solo in itinere o ancora inattuali, costituisce notoriamente un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore del terreno e, pertanto, rappresenta un indice di capacità contributiva adeguato, ai sensi dell'art. 53 Costituzione, in quanto espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante".

Tuttavia, neanche la più risalente **visione "privatistica"** – che ricostruiva in un'ottica sinallagmatica il rapporto tributario, come meglio si esaminerà nella parte dedicata all'interpretazione della norma tributaria (cap. V, par. 1) – è dotata di fondamento, ancorché i **punti di contatto con il diritto privato** certamente non manchino.

Sotto un primo profilo, quasi sempre alla base della fattispecie imponibile vi è una **fattispecie di diritto privato** (contratto, donazione, successione, ecc.) assunta quale fattispecie che produce il risultato dell'applicazione del tributo: da qui la qualificazione della norma tributaria quale **norma di "secondo grado"**, che si limita cioè ad assumere atti o fatti, eventualmente già qualificati ad altri fini da norme di altri settori dell'ordinamento, a

presupposto dell’imposta. Si pone, tuttavia, il più generale problema del rapporto tra qualificazioni civilistiche e qualificazioni tributarie, tra tesi autonomiste e tesi che privilegiano l’unità dell’ordinamento giuridico (cap. V, par. 2).

Inoltre, numerosi altri problemi sorgono con riferimento ai rapporti con il diritto privato, a dimostrazione del fatto che il diritto tributario non è appiattito sul diritto privato stesso.

Si pensi, ad esempio:

- al rapporto tra **soggettività** civilistica e soggettività tributaria (cap. IX, par. 3);
- alla **disciplina dell’obbligazione tributaria**, dovendosi stabilire se possa farsi applicazione diretta della disciplina civilistica relativa alle obbligazioni di diritto privato oppure questa applicazione debba avvenire soltanto in via analogica (si pensi all’applicazione delle norme civilistiche in tema di solidarietà, prescrizione e decadenza, compensazione, interessi anatocistici, successione nel debito d’imposta, ripetizione dell’indebito e via dicendo) (cap. IX, par. 6 ss. e cap. X);
- all’**autonomia negoziale**, dovendosi in particolare stabilire se questa trovi dei particolari limiti nel diritto tributario oppure se il contribuente possa organizzare i suoi affari economici in modo tale da minimizzare il carico fiscale (cap. V, par. 3, relativamente all’abuso del diritto/elusione);
- alla disciplina dell’**invalidità degli atti** e alla relativa ripercussione sull’obbligazione tributaria (cap. XXIV, par. 11, relativamente alle c.d. “note di variazione” ai fini IVA; cap. XXVI, relativamente all’imposta di registro);
- alle c.d. “**nullità fiscali**”, dove alla previsione di “nullità testuali” che determinano la nullità del negozio ai sensi dell’art. 1418 c.c., si contrappone il principio generale di fondo di cui all’art. 10, co. 3, L. 212/2000, secondo cui “*le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto*”: nel caso dell’art. 1, co. 346, L. 311/2004 – che prevede la nullità del contratto di locazione non registrato – la Consulta ha legittimato tale nullità testuale nonostante il citato art. 10, co. 3, poiché esso “*non introduce ostacoli al ricorso alla tutela giurisdizionale, ma eleva la norma tributaria al rango di norma imperativa, la violazione della quale determina la nullità del negozio*”: Corte cost., 420/2007; nel medesimo senso, Cass., SS.UU., 18213/2015; 25503/2016; SS.UU. 23601/2017);
- al rapporto tra il principio di c.d. “indisponibilità” della pretesa tributaria e le **vicende modificate del rapporto di imposta** (cap. X, par. 2); e via dicendo.

Oltre che con il diritto amministrativo e con il diritto privato, il diritto tributario ha numerosi punti di contatto anche con **altre branche dell’ordinamento**.

Segnatamente:

- i) quanto al **diritto costituzionale**, vi sono nella Costituzione numerose norme che interessano il fenomeno tributario. Importanza centrale rivestono, ovviamente, l’**art. 23** Cost. (cap. II), che contiene il principio di riserva di legge, e l’**art. 53** Cost. (cap. III), che contiene il principio di capacità contributiva. Rilevano tuttavia anche altre norme della Costituzione: si pensi all’**art. 2** Cost., che pone in evidenza il più generale dovere di solidarietà; all’**art. 3** Cost., relativo al principio di egualianza (nel duplice profilo formale e sostanziale); agli **artti. 13, 14 e 15** Cost., che tutelano la sfera “personale” del cittadino e, quindi, anche del contribuente (ad es., perquisizioni personali, accesso al domicilio, apertura corrispondenza); all’**art. 25** Cost., in tema di riserva di legge penale; all’**art. 41** Cost., in tema di libertà di iniziativa economica (si pensi alla cessazione anticipata di agevolazioni tributarie pluriennali rispetto all’originaria scadenza – cap. IV, par. 1 – o all’ingerenza

dell'Amministrazione finanziaria nelle scelte imprenditoriali – cap. V, par. 3); all'**art. 75** Cost., che vieta il referendum in materia tributaria; all'**art. 81** Cost., che disciplina l'equilibrio di bilancio; agli **artt. 117 e 119** Cost., che attengono alla ripartizione della potestà impositiva fra Stato, Regioni e altri enti territoriali; infine, a tutte le **altre norme costituzionali** che consentono un giudizio di bilanciamento con l'art. 53 Cost. nell'ottica della funzione promozionale del diritto tributario (cap. III, par. 4);

ii) quanto al **diritto unionale**, vi sono **tributi c.d. "armonizzati"**, la cui disciplina è di origine europea (tra cui l'IVA e i tributi doganali) e alla quale deve informarsi la disciplina nazionale in ordine alla relativa interpretazione (la cui uniformità è garantita da un organo giurisdizionale *ad hoc* qual è la Corte di giustizia UE) ed applicazione. Tuttavia, il diritto unionale ha riflessi anche sui **tributi c.d. "non armonizzati"**: l'imposizione diretta, infatti, pur rientrando nell'esclusiva competenza degli ordinamenti nazionali, deve rispettare il divieto di **discriminazioni** (intese come diverso e detriore trattamento tra residenti e non residenti privo di giustificazioni), di **restrizioni** (intese come ostacoli posti all'esercizio di una libertà fondamentale da parte di un proprio residente in direzione di un altro Stato membro) e di **aiuti di Stato** (intesi come agevolazioni fiscali riservate a talune imprese o talune produzioni) (cap. VIII). Fondamentale è tuttavia il diritto unionale anche in relazione ai principi che devono informare il **procedimento tributario** (cap. XI e ss.);

iii) quanto al **diritto internazionale**, trovano applicazione in materia tributaria sia le (rare) **consuetudini internazionali**; sia le **convenzioni internazionali**, soprattutto in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, da interpretare ed applicare secondo i principi propri del diritto internazionale (cap. VIII); ma rilevanti sono ormai anche le conseguenze, sul piano tributario (sostanziale, procedimentale, processuale e sanzionatorio), della **Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo** (CEDU);

CEDU, CONDOTTA COLPOSA DELLO STATO E DEBENZA DEL TRIBUTO

Emblematica è la vicenda che ha interessato la tassazione delle indennità di esproprio (e delle cessioni volontarie) disposta dall'art. 11, L. 413/1991 relativamente ad espropri compiuti prima del 31 dicembre 1988 ma la cui indennità fosse stata corrisposta successivamente a tale data (cap. IV, par. 1).

A tale riguardo, infatti, la giurisprudenza della Cassazione ha sempre ritenuto che si dovesse fare riferimento non già al momento del trasferimento del bene (secondo un principio di competenza), quanto invece alla percezione dell'indennità dopo la suddetta data (secondo un principio di cassa), trattandosi di un effetto tipico della disciplina della successione delle leggi nel tempo.

Tuttavia, era accaduto che un contribuente cedesse volontariamente gli appezzamenti di terreno nel 1981, ricevendo solo nel 1997 il corrispettivo.

La Corte (Cass., 1429/2013), richiamando l'**art. 6 della CEDU** relativo al giusto processo e l'art. 1, par. 1 del Primo Protocollo relativo alla tutela del diritto di proprietà e sulla base della decisione CEDU 16 marzo 2010 (*Di Belmonte c. Italia*) riferita ad una fattispecie analoga a quella in esame, ha rinvenuto nel caso di specie un **danno derivante da ingiustificato ritardo** (15 anni) nel corrispondere quanto pattuito e che non sarebbe stato subito ove il pagamento fosse avvenuto nel termine "ragionevole" di definizione dei procedimenti amministrativi (tenuto conto che anche l'art. 2-bis, L. 241/1990, prevede il risarcimento del danno ingiusto cagionato in conseguenza dell'inosservanza dolosa o colposa del termine di conclusione del procedimento).

Con la conseguenza di introdurre una eccezione alla propria giurisprudenza in tema di principio di cassa nel senso di non rendere la plusvalenza imponibile nel caso di ingiustificato ritardo della P.A. nel pagamento della indennità, non potendo essere posto a carico del proprietario oggetto di una condotta illegale (il ritardo colposo del Comune) il pagamento di un tributo che vada ad incidere sul quantum spettante al medesimo.

iv) quanto al **diritto penale**, il d.lgs. 74/2000 prevede talune ipotesi delittuose connesse alla violazione di norme di carattere tributario, fermo restando che le norme penali tributarie fanno parte del sistema penale codicistico, le cui disposizioni trovano applicazione laddove non disposto diversamente dalle norme penali tributarie (cap. XVIII, par. 9); sotto il profilo procedimentale e processuale, poi, l'art. 20 del citato decreto prevede che “*il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione*” (e specularmente accade per quello penale in relazione a quello tributario, ex artt. 3 e 479 c.p.p.), sicché vi è una reciproca autonomia del procedimento penale per l'accertamento dei reati tributari rispetto al processo tributario e all'accertamento tributario, e il giudice penale non deve né attendere, né tanto meno è vincolato a una pronunzia definitiva in sede tributaria e viceversa (sul principio della separazione tra il processo penale e il procedimento/processo tributario o del c.d. “doppio binario”, che ha sostituito la c.d. “pregiudiziale tributaria” sin dalla riforma dei reati tributari attuata con L. 516/1982, Cass., sez. pen., 7739/2012; 24811/2011; 21213/2008);

v) quanto al **diritto sanzionatorio tributario amministrativo**, esso è stato disciplinato *ex novo* con il d.lgs. 472/1997 sul modello c.d. “parapenalistico” della L. 689/1981 (c.d. “legge generale sulle sanzioni amministrative”) (cap. XVIII, par. 3), ancorché la disciplina tributaria si ponga rispetto al diritto punitivo comune di cui alla citata legge in un rapporto di specialità (ad es., in tema di *abolitio criminis: infra*, cap. IV, par. 6); in considerazione dell'adozione di tale modello, i principi cardine che informano il sistema delle sanzioni amministrative tributarie si collocano pertanto in un quadro di riferimento di tipo penalistico (riserva di legge, personalità, irretroattività, *favor rei*, ecc.);

LA MANCANZA DI COLPEVOLEZZA DELLA PERSONA FISICA E I RIFLESSI SULL'ENTE

Emblematica del nuovo modello adottato è Cass. 2818/2012, secondo cui nel sistema di principi generali in materia di sanzioni amministrative tributarie di cui al d.lgs. 472/1997, la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha concorso a commettere la violazione (art. 2, co. 2); la persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo costituisce l'**unico centro d'imputazione della sanzione**, mentre l'art. 11 estende la responsabilità dell'autore della violazione, solo in via solidale, al contribuente, che ben può essere un ente, con o senza personalità giuridica (per i soggetti con personalità giuridica, l'art. 7, d.l. 269/2003, stabilisce tuttavia adesso che “*le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*”, n.d.r.). Pertanto, ove il giudizio di merito si concluda con l'assoluzione delle persone fisiche che abbiano commesso l'illecito, essendo escluso “l'elemento della colpevolezza”, il giudice non può affermare “*la legittimità degli avvisi di liquidazione e di irrogazione di sanzione nei confronti della Società*” e la Cassazione deve cassare senza rinvio l'affermazione di responsabilità per le sanzioni dell'ente rappresentato.

vi) quanto al **diritto processuale civile**, se è vero che il diritto tributario ha un suo specifico **processo**, disciplinato, per i primi due gradi di giudizio, dal d.lgs. 546/1992, è anche vero che tale decreto contiene un rinvio al c.p.c.; a ciò si aggiunge che l'**espropriazione forzata tributaria** trova la propria disciplina nelle previsioni civilistiche e processualcivistiche applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, salve le deroghe recate dal d.p.r. 602/1973 e sempreché compatibili con le prime (art. 49, co. 2, d.p.r. 602/1973) (cap. XVII, par. 4).

IL PROCESSO TRIBUTARIO E LA PLURALITÀ DEI MODELLI PROCESSUALI: IL CASO DEL LITISCONSORZIO

Fermo restando che l'art. 1, co. 2, d.lgs. 546/1992 dispone che "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile", l'esistenza di un **processo tributario**, come sottolineato dalla Cassazione a SS.UU. (1052/2007), rappresenta una conseguenza della "strumentalità del processo alla tutela delle posizioni sostanziali che ne costituiscono l'oggetto", e come tale impone "una flessibilità delle regole processuali per valorizzarne la funzione in relazione alla specificità dei diritti e degli interessi coinvolti nel giudizio". Ne costituisce, dunque, ineludibile conseguenza una "**pluralità di modelli processuali disomogenei**", tanto che, come sottolinea la Cassazione, "il legislatore ha avvertito l'esigenza di affiancare al 'modello del processo ordinario', i differenziati modelli del 'processo del lavoro', del 'processo tributario' e del 'processo societario', la cui esegesi non può essere condotta adottando una identica 'chiave di lettura'" (Cass., SS.UU., 8203/2005). Può dirsi – parafrasando un'autorevole dottrina – che anche per il 'processo' si sia aperta una speciale 'età della decodificazione' che comporta il passaggio 'dal sistema' 'ai sistemi', attraverso lo sviluppo di 'microcosmi normativi' – o, se si vuole, ad 'ordinamenti di settore' ... – che, pur restando aperti sui confini e, quindi, contaminabili (anzi, spesso essi stessi sono il risultato di una contaminazione), rispondono, tuttavia, a principi ordinatori propri, più adatti di altri ad esprimere la specificità delle realtà regolamentate". Da ciò consegue, nel caso esaminato dai giudici di Cassazione, che "la disciplina litisconsortile nel processo tributario risponde a regole non omogenee a quelle che presidiano la disciplina avente lo stesso oggetto nel processo ordinario", dovendosi pertanto fornire una lettura diversa da quella del corrispondente istituto del processo civile, la quale, come si esaminerà in tema di solidarietà passiva (cap. IX), tenga conto del fatto che separate e discordi pronunce sulla fattispecie costitutiva dell'obbligazione, che si è contestata in riferimento alle sue "ragioni unitarie", altererebbero significativamente il rapporto tra imposizione e capacità contributiva dell'obbligato.

Va altresì rilevato, sul piano costituzionale, come la Consulta abbia affermato l'inesistenza di "un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo" (18/2000; 273/2019).

Tanto premesso, si potrebbe allora parlare di diritto costituzionale tributario, di diritto unionale tributario, di diritto internazionale tributario e via proseguendo.

In tutte queste espressioni, la parola "tributario" segue la branca di riferimento, ma dovremmo chiederci se non sia più corretto che la parola "tributario" la preceda.

In alcuni casi è chiaramente ammissibile utilizzare ambedue le espressioni, in quanto è possibile pervenire a criteri di classificazione piuttosto netti. Ad esempio, al "**diritto internazionale tributario**" può ascriversi l'insieme delle norme aventi la loro origine nell'ordinamento internazionale e come oggetto la regolamentazione di fenomeni tributari, mentre al "**diritto tributario internazionale**" l'insieme delle norme aventi la loro origine nell'ordinamento dei singoli Stati, ma il cui oggetto è dato da fattispecie tributarie aventi elementi di estraneità con il territorio dello Stato. In quest'ottica, il diritto internazionale tributario diventa una branca del diritto internazionale, il quale al suo interno comprende altre branche, quali un diritto internazionale penale, commerciale, privato e via dicendo: conseguentemente, trovano applicazione le regole sull'interpretazione e sull'applicazione proprie del diritto internazionale stesso.

In altri casi, ad esempio in ambito **sanzionario amministrativo**, la riforma attuata con d.lgs. 472/1997 potrebbe addirittura giustificare l'inversione dei termini, per essere stato conferito carattere "sistemico" (con il superamento del precedente fenomeno dei

microsistemi sanzionatori “chiusi” peculiari per singoli tributi o per gruppi di tributi), e soprattutto, “autonomo”, alla disciplina tributaria, posta rispetto alla disciplina punitiva comune di cui alla L. 689/1981 in un rapporto di specialità. Altrettanto potrebbe affermarsi per il **diritto tributario processuale**, in cui, nonostante i forti fenomeni di sovrapposizione cui si assiste – che potrebbero, a rigore, consentire un utilizzo indifferenziato delle citate espressioni – può ormai individuarsi un modello di processo *ad hoc* che risponde alla specificità degli interessi e diritti in esso coinvolti.

In altri casi ancora, un utilizzo indifferenziato dei termini deve escludersi: non esiste, ad esempio, un **diritto tributario unionale**, perché le disposizioni unionali di natura tributaria attualmente in vigore trovano la loro fonte esclusiva nel diritto unionale.

Infine, in alcuni casi deve essere privilegiata un’espressione in quanto più appropriata, come nel caso del **diritto costituzionale tributario**, non potendo le disposizioni tributarie essere svincolate dal contesto della Carta costituzionale in cui esse trovano collocazione; oppure, nel caso del **diritto penale tributario**, che, ferma la specialità che gli deriva dalla materia che ne costituisce l’oggetto, “resta pur sempre diritto penale, diritto cioè dei comportamenti ritenuti lesivi di beni giuridici o di valori ad essi preesistenti, non diritto degli atti o degli interessi regolati dalle norme tributarie e certamente non dell’obbligazione tributaria” (Cass. pen, 36302/2019). Con le conseguenze che ne derivano, ad es., sul piano del rispetto dei principi di stretta legalità, tassatività e determinatezza (da cui il divieto di analogia) o della presunzione di innocenza *ex art. 27 Cost.* (da cui l’impossibilità di far ricorso alle presunzioni tributarie o ai divieti probatori).

Concludendo la discussione sui rapporti con il diritto amministrativo, nulla da dividere con esso ha infine la **normativa sostanziale dei singoli tributi** (soggetti passivi, presupposto, base imponibile, aliquota, agevolazioni, ecc.), che dà luogo ad una disciplina del tutto autonoma.

Conclusivamente, mentre l’appartenenza del diritto tributario al diritto pubblico non ha certo bisogno di dimostrazione, la riconduzione al diritto amministrativo, pur rilevante ancora sotto molti aspetti, appare certamente riduttiva.

Ciò che a noi interessa sottolineare è però l’emersione, dal discorso sull’autonomia del diritto tributario, di alcuni elementi importanti, derivanti dalla rilevanza che le **interrelazioni con le altre branche dell’ordinamento** possono assumere nel processo di interpretazione ed applicazione della norma tributaria.

Vedremo, ad esempio, le relative ricadute sul tema dell’utilizzo nel diritto tributario di nozioni e concetti appartenenti ad altre branche del diritto (cap. V, par. 2) e, più in generale, sul tema del rapporto tra diritto tributario e diritto civile, in cui si fanno rientrare la fondamentale problematica del rapporto tra obbligazione tributaria e codice civile (ad es., in tema di solidarietà, prescrizione, ecc.) (cap. X, par. 1), la diretta dislocazione in sede civilistica di norme tributarie (ad es., in tema di privilegi) e il richiamo della disciplina civilistica al fine di variarne l’ambito di applicazione.

Va qui anche richiamato lo stretto collegamento tra l’**autonomia** e il profilo dell’**unità** dell’ordinamento tributario, quale insieme dei principi che formano la *ratio unificante* del diritto tributario.

Tale unità richiede complessivamente che gli elementi del tributo si relazionino in vincoli gerarchici e si coordinino secondo regole precise. Pertanto, se si muove da questa unitarietà, si coglie meglio anche l’essenza del sistema interno, nel senso di ritenere le disposizioni tributarie non solo parte dell’ordinamento giuridico e, quindi, coinvolte in uno scambio dialettico con le altre branche dell’ordinamento ove necessario, ma, evitando l’isola-

mento del diritto tributario in un mondo autoreferenziale, di cogliere all'interno di esso quegli **elementi unificanti** idonei a valorizzare gli elementi comuni ai vari “**microsistemi impositivi**” (imposte sui redditi, IVA, imposte sui trasferimenti, ecc.).

Per quanto attiene ai rapporti, all'interno del diritto tributario, tra i vari “**microsistemi**” **di imposte**, va tuttavia rilevato sin d'ora che la constatata eterogeneità della materia si riflette purtroppo assai negativamente sul versante costituzionale, poiché la mancata appartenenza al sistema finisce per giustificare arbitrii che un approccio sistematico certamente impedirebbe.

In presenza di **discipline differenziate** può invero emergere, come elemento di comparazione nel giudizio di egualanza, la disciplina prevista per un altro settore. Ma tale collegamento viene di regola svilito dalla **mancanza di un sistema**, che non consente la costruzione di modelli generali di riferimento alla stregua dei quali valutare la ragionevolezza di singole disposizioni. Vedremo infatti successivamente, quando tratteremo dell'interpretazione c.d. “sistemica”, che la Corte costituzionale ammette discipline differenziate tra diverse imposte (ad es., tra imposte dirette ed indirette), introducendo un concetto di **“polisistematicità” dell'ordinamento tributario**, senza tuttavia fornirne giustificazione (e dimostrazione) alcuna (cap. V, par. 4).

Riassumendo, abbiamo dunque evidenziato sia la **strutturazione nel nucleo fondamentale** dell'ordinamento tributario, sia **alcune tra le interrelazioni** che si sviluppano tra disposizioni aventi la loro fonte in ordinamenti giuridici distinti, tra disposizioni tributarie e altre branche dell'ordinamento giuridico statale e, infine, tra disposizioni tributarie appartenenti ad imposte diverse. A ciò si aggiunge il problema delle **“deroghe” al diritto comune** spesso contenute nelle disposizioni tributarie, che vengono ascritte al tema del c.d. “interesse fiscale” (cap. III, par. 2).

Ciò rende **difficile**, da un lato, **pervenire all'individuazione di un sistema organico**, per la difficoltà di rintracciare chiari nessi relazionali tra le disposizioni tributarie e una corrispondenza a vincoli gerarchici ed ordinatori e, dall'altro, **negare la dipendenza del diritto tributario** dagli altri rami del diritto, con la conseguente difficoltà di ravvisare una autonomia, nel senso pieno del termine, del diritto tributario.

Non ci pare infatti avvalorata dal diritto vivente la tesi, pur autorevolmente sostenuta, che ritiene autonomo il diritto tributario in quanto esso ruota intorno al canone fondamentale della **capacità contributiva**. Si tratta infatti di una petizione di principio, sia in quanto l'art. 53 Cost. non ha dato luogo a forti prese di posizione da parte della Corte costituzionale e viene applicato da essa in maniera “attenuata” (cap. III), sia per le rare applicazioni che l'art. 53 Cost. ha avuto in sede di interpretazione “adeguatrice” (cap. V), sia infine per la sostanziale estraneità dell'art. 53 Cost. alla fase attuativa del tributo.

È dunque da ritenere che l'autonomia del diritto tributario debba essere semplicemente rinvenuta nel fatto che esso ruoti intorno al **conceitto giuridico di tributo** (cap. II, par. 2), elemento ad un tempo aggregante e distintivo del diritto tributario stesso, del quale esso studia la fase istitutiva (le fattispecie impositive) e la fase attuativa (i procedimenti applicativi, di riscossione, sanzionatori e giurisdizionali).

2. Diritto tributario, diritto finanziario e scienza delle finanze.

Si è detto come il diritto tributario abbia tardato (e faticato) ad acquisire una propria autonomia nell'ambito delle branche giuridiche.

In realtà, esso è stato ricondotto non solo al diritto amministrativo, ma anche al diritto finanziario e alla scienza delle finanze, dai quali il diritto tributario si è progressivamente reso autonomo rispettivamente per un suo specifico oggetto e/o per una diversa metodologia di indagine.

Per quanto attiene al **diritto finanziario**, va infatti premesso che lo Stato e, più in generale, gli enti pubblici hanno necessità di mezzi finanziari per poter operare.

Come meglio si preciserà oltre (cap. II), questi mezzi finanziari derivano da una duplice fonte. In primo luogo, dall'**attività *iure gestionis***. Lo Stato da un lato dispone di un proprio patrimonio che amministra e dal quale ricava degli introiti, dall'altro gestisce attività economiche in regime privatistico (anche in via indiretta, tramite partecipazioni in società). In secondo luogo, dall'**attività *iure imperii***, procurandosi lo Stato la stragrande maggioranza dei mezzi finanziari acquisendo ricchezza dai cittadini, soprattutto attraverso i tributi.

Ebbene, al **diritto finanziario** vengono ricondotte tutte le norme che riguardano la raccolta, la gestione e l'erogazione dei mezzi monetari che occorrono per il funzionamento dello Stato e delle sue articolazioni territoriali.

Al suo interno si distinguono due distinti ambiti di studio.

Da un lato, la **contabilità di Stato**, che riguarda l'amministrazione del patrimonio e la contabilità generale dello Stato, quali le norme che attengono all'amministrazione dei beni, alla formazione dei contratti, all'approvazione e alla gestione del bilancio e alla gestione della cassa.

Dall'altro, appunto, il **diritto tributario**, che disciplina quella specifica attività dello Stato diretta a procurarsi, in forza di un potere di supremazia ad esso attribuito dalla legge, i mezzi finanziari occorrenti per il raggiungimento delle proprie finalità. Si tratta, dunque, di un complesso di norme che regola la **fase acquisitiva dei mezzi finanziari**.

Sarebbe peraltro riduttivo ascrivere al diritto tributario la sola finalità di procacciare i suddetti mezzi finanziari.

In primo luogo, esso può avere **finalità redistributive della ricchezza**. La redistribuzione può infatti avviarsi già nella fase del **prelievo** (prelevando di più in capo a chi ha una capacità contributiva maggiore e di meno in capo a chi ne ha una minore), per poi proseguire nella fase della **spesa** (utilizzando i mezzi, una volta acquisiti, principalmente a favore di chi ha di meno).

In secondo luogo, esso può avere **finalità promozionali**, potendo la leva tributaria diventare uno strumento di politica fiscale per promuovere determinate istituzioni o attività (quali: agevolazioni alla famiglia, alle attività “no-profit”, alla proprietà contadina, ecc.).

Infine, esso può avere **finalità disincentivanti**. Lo strumento fiscale può, infatti, assumere anche un'importante funzione di “indirizzo” dei comportamenti dei contribuenti al fine di promuoverne alcuni (ad es., determinati consumi anziché altri) e disincentivarne altri (ad es., l'emissione di sostanze inquinanti che si traducono in un danno per il bene ambiente).

Per quanto riguarda, infine, i rapporti con la **scienza delle finanze**, la differenza è netta, in quanto, da un lato, essa appartiene ormai al novero delle scienze economiche e finanziarie e viene insegnata, diversamente da quanto accadeva in passato, da economisti e con corrispondente metodo scientifico e, dall'altro, il suo oggetto è costituito dallo studio dei modelli teorici della politica fiscale e della ripartizione delle spese pubbliche tra i cittadini, nonché degli effetti della finanza pubblica.

CAPITOLO II

PRESTAZIONI IMPOSTE, TRIBUTI E RISERVA DI LEGGE

SOMMARIO: 1. La rilevanza della nozione di “tributo” e della sua delimitazione verso l’alto (prestazioni imposte) e verso il basso (prestazioni in regime privatistico). – 2. Le entrate dello Stato e i tributi. – 3. Il rapporto tra prestazioni patrimoniali imposte e tributi. – 4. La classificazione dei tributi: imposte, tasse, contributi e monopoli fiscali. – 5. Riserva di legge, principio di legalità ed elementi del tributo.

1. *La rilevanza della nozione di “tributo” e della sua delimitazione verso l’alto (prestazioni imposte) e verso il basso (prestazioni in regime privatistico).*

Delineate in via generale le relazioni che intercorrono tra il diritto tributario e le altre branche giuridiche e non giuridiche, dobbiamo adesso esaminarne con maggiore attenzione l’oggetto, ovverosia il tributo.

A tal fine il diritto positivo, pur non offrendo una definizione di tributo, contiene diversi riferimenti ad esso.

A livello costituzionale, l’art. 23 Cost., relativo alla c.d. **“riserva di legge”** in materia tributaria, fa riferimento alla categoria delle c.d. **“prestazioni personali e patrimoniali imposte”**, ponendo un primo problema di quale sia la relazione che intercorre tra tali prestazioni e il tributo: al riguardo, si anticipa sin d’ora che tra i due concetti sussiste un rapporto di genere a specie, nel senso che costituiscono “prestazioni patrimoniali imposte” tutti i tributi, ma questi ultimi, pur costituendone il nucleo principale, non esauriscono il novero delle prestazioni patrimoniali imposte (*infra*, par. 3).

Sempre a tale livello si rinviene poi l’art. 75 Cost., che vieta il **referendum** per le **“leggi tributarie”**, ponendosi anche qui il problema della definizione del relativo oggetto (si pensi, ad es., alle norme in tema di ritenute a titolo di acconto, la cui richiesta di referendum abrogativo è stata dichiarata inammissibile dalla Corte costituzionale: 11/1995).

Rilevanza su tale piano può poi assumere la qualificazione di un determinato prelievo come tributario anziché quale mera controprestazione di servizi ricevuti, segnatamente ai fini della **verifica della legittimità costituzionale della relativa istituzione ove avvenuta a livello regionale e non statale** (280/2011, relativa alla incostituzionalità del “contributo” dovuto ai Comuni dai gestori degli impianti di trattamento dei rifiuti istituito dalla Regione Piemonte in violazione dell’art. 119 Cost.).

Anche a livello sub-costituzionale emergono numerosi profili di rilevanza della nozione di tributo.

In primo luogo, si pensi all'art. 2, d.lgs. 546/1992 contenente la disciplina del contenziioso tributario, che attribuisce alla **giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie** le controversie aventi ad oggetto “*i tributi di ogni genere e specie comunque denominati*”.

In secondo luogo, essa rileva sotto il profilo della possibile **esclusione da IVA** dei prelievi di natura tributaria, stante la loro natura non sinallagmatica e purché ciò sia compatibile con il diritto europeo sotto il particolare profilo della tutela della concorrenza o, ancora, sempre in ambito IVA, all'individuazione dell'ambito di applicazione del **regime di esenzione** previsto per le “*operazioni relative alla riscossione dei tributi*” (art. 10, n. 5, d.p.r. 633/1972).

I CASI DELLA TARIFFA DI IGIENE AMBIENTALE E DELLE OPERE A SCOMPUTO DEGLI ONERI DI URBANIZZAZIONE

Emblematica è la vicenda che ha interessato la c.d. **TIA1** (Tariffa di igiene ambientale), istituita in molti comuni in sostituzione della TARSU (Tassa sui rifiuti solidi urbani) per effetto di quanto disposto dal d.lgs. 22/1997 e da essi assoggettata ad IVA. La Corte costituzionale (238/2009) dopo aver ritenuto che sul piano sostanziale la disciplina della TIA fosse sostanzialmente analoga a quella della TARSU, di cui essa costituiva una “mera variante” mantenendone pertanto la **natura tributaria**, ha ritenuto che “*la rilevata inesistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entità del prelievo – quest'ultima commisurata, come si è visto, a mere presunzioni forfetarie di producibilità dei rifiuti interni e al costo complessivo dello smaltimento anche dei rifiuti esterni – porta ad escludere la sussistenza del rapporto sinallagmatico posto alla base dell'assoggettamento ad IVA ai sensi degli artt. 3 e 4 del d.p.r. n. 633 del 1972 e caratterizzato dal pagamento di un 'corrispettivo' per la prestazione di servizi'*”; che “*non esiste, del resto, una norma legislativa che espressamente assoggetti ad IVA le prestazioni del servizio di smaltimento dei rifiuti, quale, ad esempio, è quella prevista dall'alinea e dalla lettera b) del quinto comma dell'art. 4 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui, ai fini dell'IVA, 'sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici', le attività di 'erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore'*”, e che, infine, “*se, poi, si considerano gli elementi autoritativi sopra evidenziati, propri sia della TARSU che della TIA, entrambe le entrate debbono essere ricondotte nel novero di quei 'diritti, canoni, contributi' che la normativa comunitaria (da ultimo, art. 13, paragrafo 1, primo periodo, della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006; come ribadito dalla sentenza della Corte di giustizia CE del 16 settembre 2008, in causa C-288/07) esclude in via generale dall'assoggettamento ad IVA, perché percepiti da enti pubblici 'per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità', sempre che il mancato assoggettamento all'imposta **non comporti una distorsione della concorrenza** (distorsione, nella specie, non sussistente, in quanto il servizio di smaltimento dei rifiuti è svolto dal Comune in regime di privativa)*”.

La giurisprudenza di legittimità, dopo alcune sentenze che avevano sostenuto l'assoggettamento ad IVA della TIA indipendentemente dalla sua natura tributaria (Cass., 5297/2009, 2320/2012; contra, Cass., 3756/2012; 4723/2015), ha infine accolto (Cass., SS.UU., 5078/2016) la tesi dell'esclusione da IVA, trattandosi di un tributo (non qualificabile, pertanto, come corrispettivo di una “*prestazioni di servizi*”) e non esistendo specifiche disposizioni in ordine al suo assoggettamento ad IVA (che peraltro sarebbe stato di dubbia compatibilità con la normativa europea sopra richiamata).

Altra vicenda interessante è quella relativa al regime IVA applicabile alle **attività realizzate dal privato (cessione gratuita di aree edificabili e realizzo a proprie spese delle opere di urbanizzazione) a scomputo degli oneri di urbanizzazione**. A tale riguardo, la Cassazione (11344/2016) ha affermato che il contributo di urbanizzazione si configura quale prestazione patrimoniale imposta e viene determinato sulla base della variazione del carico urbanistico, senza dunque tenere conto dell'utilità che riceve il beneficiario del provvedimento di concessione edilizia ovvero delle spese effettivamente necessarie per l'esecuzione delle opere di urbanizzazione relative alla costruzione assentita. Non esiste pertanto un rapporto tra l'entità

del vantaggio che il privato consegue dal permesso di costruire e lo scomputo dell'onere di urbanizzazione, sicché la cessione nei confronti dei Comuni di aree a scomputo degli oneri di urbanizzazione deve considerarsi esclusa da IVA.

In terzo luogo, si pensi alla **particolare disciplina che caratterizza l'obbligazione tributaria**. Il Fisco gode, infatti, di una posizione privilegiata nella fase di attuazione del rapporto impositivo: esso emana atti autoritativi a contenuto impositivo, è titolare della c.d. “autotutela esecutiva” nel senso che può auto-costituirsi il titolo esecutivo (talvolta coincidente con lo stesso atto impositivo, in tal caso denominato in dottrina “atto impo-esattivo”, altre volte provvedendo all’iscrizione a ruolo o alla formazione dell’ordinanza-ingiunzione, che costituiscono titolo per la riscossione), procede all’irrogazione delle sanzioni, dispone di poteri particolarmente pregnanti nella fase dell’esecuzione forzata anche in deroga a quelli ordinariamente spettanti ad un creditore privato. Ebbene, dalla riconosciuta natura di un determinato prelievo quale tributo potrebbero trarsi le relative conseguenze in ordine alla disciplina applicabile (ma, vedremo, vale anche il contrario, nel senso che dalla disciplina applicabile, potrebbero trarsi conseguenze in ordine alla natura di un determinato prelievo).

In quarto luogo, la presenza di un “tributo” può determinare l'**inapplicabilità di alcuni principi o regole altrimenti previste**. Si pensi, ad esempio, a quanto disposto dagli artt. 13 e 20, L. 241/1990, che escludono rispettivamente i procedimenti “tributari” dalle disposizioni relative alla partecipazione al procedimento amministrativo e il diritto di accesso nei procedimenti medesimi.

In quinto luogo, si pensi a quanto disposto dall’art. 182-ter della Legge fallimentare in tema di c.d. **“transazione fiscale”**, ove è previsto che nel piano di concordato preventivo il debitore possa proporre il pagamento parziale dei **“tributi amministrati dalle agenzie fiscali”**, oppure all’art. 2752, co. 3, c.c., che riconosce il **privilegio** per i crediti di natura tributaria (tra i quali va ricompresa, per quanto sopra detto, la c.d. TIA: Cass. 2320/2012).

Infine, un riferimento ai “tributi” (o a figure in esso ricomprese) può essere contenuto in **disposizioni di leggi e di altri atti normativi, in trattati internazionali, in contratti**: si pensi, ad esempio, alle clausole contrattuali che accollano ogni onere fiscale esistente e futuro in capo al datore di lavoro o committente.

Secondo la costante giurisprudenza della Corte costituzionale, la categoria del “tributo” non rileva invece, come si vedrà oltre (cap. III), ai fini dell’applicazione dell’**art. 53 Cost.** relativo al principio di capacità contributiva, applicabile alle sole imposte e non anche all’intera categoria dei “tributi” (come si vedrà comprensiva, oltre che delle imposte, di altre tipologie di entrate).

2. Le entrate dello Stato e i tributi.

Il nostro ordinamento non contiene, dunque, alcuna definizione di tributo, sicché la sua ricostruzione, indispensabile ai plurimi fini sopra delineati, è di fonte dottrinale e giurisprudenziale.

Al fine di precisare la nozione di tributo, si ritiene utile muovere dalla classificazione delle **entrate dello Stato**.

In generale, i mezzi finanziari di cui lo Stato necessita per la propria esistenza possono derivare, oltre che ovviamente dall’indebitamento, sia dalla gestione del proprio patrimo-

nio o dall'esercizio (anche indiretto) di attività economiche, sia da prelievi di carattere coattivo. Nel primo caso, delle **entrate c.d. “di diritto privato”**, lo Stato amministra il proprio patrimonio, anche dismettendolo, svolge attività economiche o partecipa al capitale di determinati soggetti che svolgono attività economiche, comportandosi alla stregua di un qualsiasi operatore privato (*iure privatorum*) in un assetto tipicamente corrispettivo. Nel secondo caso, delle **entrate c.d. “di diritto pubblico”**, lo Stato agisce, invece, mediante il proprio potere autoritativo (*iure imperii*) per procacciarsi le entrate.

I **prelievi di carattere coattivo** non hanno tuttavia esclusivamente natura tributaria. In via generale, infatti, all'interno di tale categoria si individuano le seguenti figure:

1. le prestazioni patrimoniali coattive a **carattere sanzionatorio**: si tratta di prestazioni di natura pecuniaria variamente denominate (multe, ammende, ecc.) che costituiscono oggetto di una obbligazione del trasgressore che viene ricollegata dalla legge alla violazione di un dovere giuridico;

2. i **prestitti forzosi**: si tratta di forme di finanziamento imposte dallo Stato, che obbliga taluni soggetti a versare somme o ad acquistare e conservare titoli del debito pubblico per un certo periodo di tempo di regola a fronte della corresponsione dei relativi interessi. In tal caso, dunque, l'acquisizione non è a titolo definitivo bensì temporaneo;

3. le **prestazioni c.d. parafiscali**: si tratta essenzialmente dei contributi previdenziali ed assistenziali, sulla cui natura giuridica, ampiamente discussa anche nella dottrina giuslavoristica, ci soffermeremo oltre (par. 4);

4. le **espropriazioni per pubblica utilità**, a fronte delle quali è previsto un “indennizzo” ai sensi dell'art. 43, co. 3, Cost. La natura di “entrata” viene in particolare collegata al maggior valore del bene espropriato rispetto all’indennizzo riconosciuto al soggetto titolare del bene. Tuttavia, a seguito della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (29 marzo 2006, *Scordino*) e delle sentenze “gemelle” della Corte costituzionale (348 e 349/2007), che hanno ritenuto incostituzionale il sistema italiano di indennizzo basato sulla media tra il valore venale e il valore catastale, in quanto in contrasto con la Convenzione Europea dei diritti dell'uomo (CEDU) nella parte in cui tutela il diritto di proprietà – dovendo dunque l’indennizzo sostanzialmente corrispondere al valore venale (salvo obiettivi di utilità pubblica o di giustizia sociale) – tale ricostruzione appare ormai difficilmente sostenibile, risolvendosi il tutto, almeno nei casi di indennizzo integrale, in una mera modifica qualitativa del patrimonio dello Stato e del soggetto espropriato;

5. altre **entrate coattive di natura non tributaria**;

6. infine, i **tributi**, definibili come obbligazione (o, secondo taluni, talvolta mero “obbligo”, come accadrebbe nel caso degli acconti di imposta, dotati del carattere di provvisorietà) avente ad oggetto una **prestazione** di regola **pecuniaria** (potendo talvolta l’obbligazione essere adempiuta con mezzi diversi dal denaro, quale ad esempio la possibilità di assolvere le imposte sui redditi e sulle successioni con opere d’arte), a **titolo definitivo o a fondo perduto** (differenziandosi, sotto tale profilo, dal prestito forzoso), **nascente dalla legge** (senza cioè che vi concorra la volontà dell’obbligato) e **coattiva**, al verificarsi di un **presupposto di fatto** che di regola non ha natura di illecito (differenziandosi, sotto tale profilo, dalla sanzione).

In tale prospettiva, fermo il tratto comune della “coattività”, la definizione del tributo viene data essenzialmente **“per differenza”** rispetto alle altre tipologie di entrata. Anzi, in una prospettiva-limite, non esisterebbero entrate coattive di natura non tributaria diverse da quelle indicate ai punti da 1 a 4.

La Corte costituzionale ha invece delineato una definizione “**in positivo**” di tributo, affermando che i criteri cui far riferimento per qualificare come tributari alcuni prelievi consistono: 1) nella **doverosità della prestazione**, in **mancanza di un rapporto sinallagmatico** tra le parti e 2) nel **collegamento** di detta prestazione alla **pubblica spesa** in relazione ad un **presupposto economicamente rilevante** (73/2005, 64/2008, 102/2008, 141/2009, 238/2009, 280/2011, 70/2015, 269/2017, 167/2018).

Viene dunque sottolineato dalla Corte il **connotato “finalistico” del tributo**, costituito dal collegamento della prestazione (*ergo*, dal “**concorso**”) alla pubblica spesa, che essa è destinata a finanziare. Secondo la Corte, pertanto, non potrebbe considerarsi tributo né una misura che determini non l’acquisizione di risorse bensì un **risparmio di spesa** (ad es., il blocco della rivalutazione delle pensioni, Corte cost., 70/2015); né un prelievo sulle pensioni più elevate che sia destinato non alla fiscalità generale, bensì al **finanziamento del sistema previdenziale** (Corte cost., 173/2016).

Questo connotato “finalistico” che emerge dalla giurisprudenza costituzionale pone in evidenza, a sua volta, due ulteriori aspetti.

In primo luogo, esso evoca il tentativo di parte della dottrina di delineare il concetto di tributo “in positivo”, partendo dal **principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. (infra, cap. III)**. Si tratta di una tesi criticata da altra dottrina, la quale sottolinea che l’art. 53 Cost. attiene semmai ai requisiti di legittimità costituzionale di un tributo e non anche alla sua esistenza in quanto tale, anche se, in realtà, l’elemento caratterizzante ai fini definitori non consiste nel requisito di capacità contributiva (che è appunto un requisito di legittimità costituzionale) bensì nel **concorso alle pubbliche spese** menzionato dallo stesso art. 53 Cost. e richiamato, invero, dalla giurisprudenza costituzionale appena citata.

In secondo luogo, esso si collega alla questione se a definire il concetto di tributo concorda il suo “scopo” in specie consistente nella finalità di **procurare entrate allo Stato**. Si tratta invero, come è stato giustamente rilevato, di un retaggio della c.d. “finanza neutrale” non più adatto a descrivere un contesto, invece, caratterizzato dal fine del raggiungimento degli obiettivi fissati dalla Costituzione. Esistono così tributi che hanno **finalità c.d. “extrafiscali”**, in cui lo “scopo” extrafiscale talvolta è compenetrato con la fattispecie imponibile (c.d. “**tributi di scopo in senso proprio**” o “**di indirizzo**”), mentre in altri all’opposto ne resta estraneo assumendo rilevanza quale mera destinazione del gettito (c.d. “**tributi di scopo in senso improprio**” o “**assegnati alla spesa**”). Si pensi, quanto ai primi, alle imposte istituite per incentivare o disincentivare determinati effetti positivi o negativi assumendo nel presupposto un determinato elemento che tali effetti rileva (case sfitte, produzioni o consumi idonei a generare effetti dannosi sull’ambiente o sulla salute, ecc.); quanto ai secondi, caratterizzati da una **destinazione ex ante del relativo gettito al finanziamento di determinate attività od opere**, ai tributi gravanti su imprese operanti in un determinato settore il cui gettito sia destinato a finanziare attività loro destinate (ammessi nella misura in cui non costituiscono aiuti di Stato vietati *ex art. 107 TFUE*), oppure su determinati altri soggetti (ad es., su chi sbarca su un’isola, su chi soggiorna in località turistiche) e destinati a finanziare determinate spese pubbliche (ad es., di recupero ambientale, ecc.), oppure ancora sugli appartenenti ad una determinata collettività locale il cui gettito sia utilizzato per costruire **opere pubbliche** la cui utilità ridondi **indistintamente** a favore di essa (trasporto pubblico urbano, opere viarie, opere di risistemazione di aree dedicate a parchi e giardini, ecc.), come nel caso dell’art. 1, co. 145-171, L. 296/2006, che consente ai Comuni di applicare alla base imponibile IMU un’aliquota nella misura massima dello 0,5 per mille per finanziarie determinate opere pubbliche. In tale ultima ipotesi, peraltro, nonostante nelle imposte di scopo “in senso improprio”

prio” l’obbligazione tributaria sorga indipendentemente dall’attività di spesa posta in essere dall’amministrazione, poiché essa colpisce un indice di capacità contributiva e non il vantaggio conseguito dal singolo, il legislatore ha inteso valorizzare il vincolo di destinazione al punto da prevederne la restituzione nel caso di mancato inizio dei lavori relativi all’opera cui sono destinati (art. 1, co. 151, L. 296/2006); effetto, quest’ultimo, che viene comunque ritenuto compatibile con la loro natura di tributo in cui il principio di capacità contributiva (riferito al valore dei beni immobili) si intreccia con quello del beneficio.

3. Il rapporto tra prestazioni patrimoniali imposte e tributi.

Tali essendo, in prima battuta, gli elementi distintivi del tributo, dobbiamo domandarci quale sia il relativo rapporto con il concetto di “prestazioni patrimoniali imposte”.

Prima di ciò, va però precisato che il collegamento tra art. 23 Cost. e diritto tributario non si esaurisce nelle prestazioni patrimoniali imposte, potendo coinvolgere anche le c.d. “**prestazioni personali imposte**”.

Infatti, soprattutto nella fase di attuazione del tributo, il legislatore pone a carico del contribuente (o anche di soggetti che non hanno realizzato il presupposto di imposta), una serie di obblighi (quali: denunce, comunicazioni, dichiarazioni, ritenute alla fonte, ecc.) che potrebbero concretizzarsi in quel **vincolo alla scelta di destinazione delle relative energie fisiche od intellettuali** che costituisce tratto caratterizzante delle prestazioni personali imposte. Si tratta peraltro di una questione di importanza certamente non secondaria in Italia, per la nota pletora di adempimenti formali che caratterizzano la fase attuativa del tributo, essendosi ormai trasferita ai privati (contribuenti e non) gran parte delle attività necessarie per l’attuazione del tributo, con rilevanti implicazioni anche in ordine al rispetto dell’art. 23 Cost. da parte dei processi di delegificazione che caratterizzano il diritto tributario procedimentale. Non può naturalmente escludersi una qualificazione di tali obblighi, sovente a rilevanza anche patrimoniale, direttamente (ed esclusivamente) in termini di “prestazioni patrimoniali imposte”, ad esempio laddove l’obbligo strumentale non sia particolarmente impegnativo (comportando soltanto l’onere economico connesso alla relativa esecuzione).

Tornando, invece, al rapporto con le prestazioni patrimoniali imposte, si è avuto modo di anticipare come tale nozione abbia un **contenuto più ampio** rispetto al tributo.

Va premesso che la Corte costituzionale ha sottolineato, sin dalle sue prime sentenze, come il **carattere essenziale delle prestazioni patrimoniali imposte** risieda nella loro **coattività**, nel senso di essere istituite da un “atto di autorità” a carico di un soggetto senza che la volontà di questo vi abbia concorso (4/1957).

CORTE COST. 149/2021: UNA BRUTTA PAGINA DELLA GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE

Nel contesto così delineato, si inserisce come un corpo estraneo Corte cost. 149/2021, che, pur di negare natura tributaria al prelievo controverso e così non applicare l’art. 53 Cost., confonde la natura coattiva con la mancanza del diritto alla riscossione coattiva. Si verteva del prelievo del 20% sul patrimonio netto delle BCC avvalsesi della possibilità, offerta dal legislatore solo a quelle patrimonialmente autosufficienti in alternativa all’adesione al gruppo cooperativo bancario, di conferire l’azienda bancaria in una spa di nuova costituzione mantenendo i vincoli mutualistici, riserve indivisibili comprese, in capo alla conferente. In questo caso, non solo sarebbe venuto meno qualsiasi patrimonio da escutere – conseguendo ex lege al

mancato pagamento la devoluzione tout court del patrimonio agli enti mutualistici – ma, nella consolidata giurisprudenza della Corte, inspiegabilmente tacita, la natura coattiva risiede nell’essere il prelievo istituito con un atto di autorità, senza che la volontà dell’obbligato vi abbia concorso, a nulla rilevando ulteriori profili procedurali. Con la conseguenza, aberrante, che un simile prelievo potrebbe essere addirittura determinato con atto regolamentare.

Si tratta delle c.d. “**imposizioni in senso formale**”, che comprendono, innanzitutto, le entrate di diritto pubblico che si sono sopra esaminate, sebbene non tutte.

In particolare, vi rientrano i **prestiti forzosi** e le **prestazioni c.d. “parafiscali”**.

Quanto ai primi, si discute se essi vi rientrino nonostante il diritto al rimborso a scadenza del capitale e una remunerazione ragionevole, non verificandosi in tal caso alcuna perdita di valore del capitale e, dunque, una vera e propria decurtazione patrimoniale. Mentre, infatti, secondo parte della dottrina, l’effetto dell’imposizione patrimoniale deve consistere nella decurtazione del patrimonio del privato, non rilevando pertanto le mere modificazioni “qualitative” del patrimonio medesimo; secondo altra parte, invece, l’art. 23 Cost. si riferisce all’assai ampio concetto di “**prestazione**” e, dunque, ad una qualsiasi obbligazione imposta in via coattiva, con ciò differenziandosi dall’art. 30 dello Statuto albertino, che invece faceva riferimento, come visto, al ben più restrittivo concetto di “**tributo**”. A nulla rileverebbe, dunque, ai fini dell’individuazione di una “prestazione patrimoniale imposta”, che al sacrificio economico corrispondano eventuali utilità o vantaggi. Va detto, peraltro, che secondo la Corte costituzionale (141/1980), la mancanza di effetto ablitorio, mentre osta all’applicazione dell’art. 53 Cost., non osta invece all’applicazione dell’art. 23 Cost., “essendo innegabile il carattere di prestazione proprio del sacrificio, seppure non definitivo, imposto ai destinatari”.

Quanto alle **prestazioni parafiscali**, si ha qui indubbiamente una prestazione patrimoniale imposta nonostante venga a maturarsi, per effetto del versamento dei contributi previdenziali e/o assistenziali, un diritto pensionistico o altro diritto assistenziale in capo al soggetto assicurato, trattandosi di un assetto certamente privo di sinallagmaticità in senso proprio.

Si escludono, invece, dall’art. 23 Cost. quelle entrate che trovano la fonte di disciplina in altre disposizioni costituzionali. Così accade per le **espropriazioni forzate**, disciplinate dagli artt. 42, co. 3, e 43 Cost., purché l’espropriazione sia preordinata all’acquisizione del bene in virtù della sua utilità specifica: peraltro, ove si ritenga la “decurtazione” elemento essenziale della nozione di prestazione patrimoniale imposta, ne resterebbe estranea l’ipotesi di integrale ristoro, per via della mera “modifica qualitativa” nel patrimonio dell’ablativo che essa provoca. Si escludono altresì le **sanzioni penali a contenuto pecuniario**, anche qui rinvenendosi la relativa fonte nell’art. 25, co. 2, Cost. Riguardo a tale ultima disposizione, è tuttavia dubbio se la relativa copertura si estenda alle **sanzioni amministrative**, destinate comunque a trovare una copertura nell’art. 23 Cost., trattandosi pacificamente di prestazioni patrimoniali im poste (447/1988 e 250/1992, che escludono l’applicabilità dell’art. 25, co. 2, Cost.).

In secondo luogo, le imposizioni c.d. “in senso formale” comprendono anche **ulteriori prestazioni, sempre di carattere non tributario**, che presentino l’elemento della **coattività**.

PRESTAZIONI PATRIMONIALI IMPOSTE E PRESTAZIONI NON TRIBUTARIE

La giurisprudenza costituzionale ha ricondotto all’interno della categoria delle prestazioni patrimoniali im poste numerose **prestazioni non tributarie**: la rivalsa per le spese di spedalità degli

indigenti (112/1975); il contributo di solidarietà a carico di alcuni trattamenti previdenziali corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatoria (22/2003); il contributo imposto ai sanitari iscritti agli ordini professionali italiani dei farmacisti, dei medici chirurghi, degli odontoiatri e dei veterinari alla Fondazione opera nazionale assistenza orfani sanitari italiani (190/2007).

La giurisprudenza costituzionale ha tuttavia ricondotto alla nozione di prestazioni patrimoniali imposte anche **obbligazioni assunte contrattualmente**, nelle quali, vuoi per la presenza di **monopoli fiscali** (con conseguente fissazione di corrispettivi estranei alla logica di mercato nonostante la natura negoziale del rapporto), vuoi perché la **determinazione del quantum debeatur** (dunque la parte della disciplina che provoca la decurtazione patrimoniale) è comunque frutto di **determinazioni autoritative**, il privato, in considerazione della particolare natura del bene o del servizio di cui ha bisogno (generi di prima necessità, utenze, ecc.), partecipa in modo solo apparentemente libero o volontario alla formazione dell'obbligazione, trovandosi in realtà in una particolare situazione di condizionamento o di sostanziale coazione.

Si tratta delle c.d. “**imposizioni in senso sostanziale**” (o imposizioni “di fatto”), in cui, nonostante la fonte contrattuale, il corrispettivo è fissato unilateralmente ed in via autoritativa e al privato è rimessa soltanto la libertà (astratta) di richiedere la prestazione o il bene essenziali oppure rinunziarvi. È da ritenere, in ogni caso, che l’“atto di autorità” debba necessariamente investire la determinazione del corrispettivo, sicché dovrebbero restare estranee alla nozione di prestazioni patrimoniali imposte (e, dunque, alla riserva di legge) le ipotesi in cui esso investa, ad esempio, la sola costituzione del rapporto.

GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE E IMPOSIZIONI DI FATTO

In materia di imposizione di fatto sono intervenute, tra le altre, le seguenti sentenze:

– 72/1969, concernente le **tariffe del servizio telefonico** (all'epoca gestito in monopolio). La questione in esame riguardava la S.I.P. citata in giudizio per l'illegittimità di alcune fatture di utenza telefonica, determinate sulla base dell'art. 232 del Regio decreto 27 febbraio 1936, n. 645, contenente il “Codice postale e delle telecomunicazioni”, che disponeva l'approvazione delle tariffe telefoniche con decreto del Ministero per le poste e le telecomunicazioni, emanato di concerto con il Ministro del Tesoro e con il Ministro per l'industria ed il commercio. In particolare, veniva pamentato il contrasto di tale articolo con l'art. 23 Cost. in quanto, nella determinazione delle tariffe telefoniche, demandava all'autorità governativa un potere non soggetto né a limiti né a controlli idonei a garantire gli utenti del servizio. La Corte costituzionale in primo luogo si interroga sulla natura delle tariffe telefoniche e sulla loro possibile riconducibilità alle prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art. 23 Cost. La Corte, partendo dall'assunto che le obbligazioni degli utenti rispetto al concessionario del servizio trovino la loro fonte in un contratto (il contratto telefonico) e che sulla natura di tale rapporto non incidano né il carattere pubblicistico della concessione né i poteri attribuiti dalla legge al Governo, evidenzia che l'assoggettamento del rapporto in esame alla disciplina privatistica non fa venire meno il **carattere pubblico del servizio telefonico**. Secondo la Corte, il carattere impositorio della prestazione non è escluso per il solo fatto che la richiesta dipenda dalla volontà del privato ma, diversamente, tutte le volte in cui un servizio sia riservato al settore pubblico e sia essenziale ai bisogni della vita, è necessario riconoscere una vera e propria prestazione patrimoniale. In tal caso, infatti, seppure il singolo è libero di stipulare o meno il contratto, la libertà di cui dispone è limitata alla possibilità di **scegliere tra la rinuncia al soddisfacimento di un bene primario e l'accettazione di condizioni ed obblighi unilateralmente ed autoritativamente prefissati**. Per tale motivo, secondo la Corte, essendo le comunicazioni telefoniche un servizio essenziale esercitato in regime di monopolio pubblico, la determinazione delle ta-

riffe deve essere tutelata dall'art. 23 Cost. Per quanto concerne, più nello specifico, la determinazione delle tariffe telefoniche, la Corte ritiene altresì che non vi sia contrasto con l'art. 23 Cost. in quanto la determinazione delle stesse avviene in base alla legge. Infatti, il potere di determinare tali prezzi è di competenza esclusiva di un Comitato interministeriale prezzi (CIP) creato *ad hoc* cui il Governo deve uniformarsi ed il cui potere è strettamente connesso ad elementi di natura tecnica che ne circoscrivono l'ambito di intervento;

– 127/1988, concernente il **diritto di approdo** istituito dall'art. 4, lett. f), d.l. 11 gennaio 1974, n. 1 dovuto dalle navi che si servono, per approdarvi, degli ambiti territoriali compresi nella circoscrizione del Consorzio autonomo del porto di Napoli. La Corte ha inquadrato il pagamento del "diritto di approdo" nelle prestazioni patrimoniali obbligatorie, in quanto il carattere unilaterale ed autoritario della prestazione viene ad identificare come obbligatorie anche le prestazioni su richiesta, quando esse siano connesse ad un servizio essenziale, gestito in regime di monopolio. Infatti, per quanto riguarda il "diritto di approdo", chi ne vuole usufruire non ha facoltà di scelta e la legge conferisce il potere di determinare il contenuto della prestazione dell'utente al Consorzio. Tale scelta legislativa, evidenzia la Corte, non contrasta con l'art. 23 Cost., in quanto, *in primis*, la determinazione quantitativa della prestazione al Consorzio è giustificata da esigenze tecniche. *In secundis*, dal dettato normativo si rinviene l'esistenza di criteri limite per la determinazione quantitativa della prestazione che deve riferirsi ai costi complessivi di gestione dei servizi ed ai relativi investimenti (approntamento delle opere e degli impianti serventi). In tal modo, si rinviene il rispetto dei requisiti indispensabili per evitare l'arbitrio nella fissazione della misura della prestazione patrimoniale;

– 90/1994, concernente la legittimità costituzionale dell'art. 2, co. 1, lett. b), L. 26 luglio 1965, n. 966, disciplinante le tariffe, le modalità di pagamento ed i **compensi del Corpo nazionale dei vigili del fuoco**, in quanto pone a carico dei privati l'obbligo di richiedere al Corpo nazionale dei vigili del fuoco i servizi di vigilanza a pagamento per i locali di pubblico spettacolo. Secondo la Corte, sulla base della medesima motivazione della precedente sentenza, il corrispettivo del servizio reso, essendo un prezzo imposto, è una "prestazione patrimoniale" che rientra nell'art. 23 Cost. Poiché è la medesima legge ad aver inizialmente determinato le tariffe e compito della pubblica amministrazione è stato solo quello di aggiornarle con decreti del Ministro dell'interno di concerto con i Ministri del tesoro e delle Finanze, ponendo, dunque, in essere un modulo procedimentale che realizza la collaborazione di più organi nell'esplicazione di una mera discrezionalità tecnica, ciò è sufficiente ad escludere eventuali arbitri che costituirebbero una violazione della riserva di legge relativa di cui all'art. 23 Cost.;

– 236/1994, relativa al **canone dovuto per l'estrazione di sabbia dal greto dei fiumi**, considerato prestazione imposta perché, pur avendo a base un negozio tra pubblica amministrazione e privato, è stabilito autoritativamente per la fruizione di un bene pubblico;

– 174/1998, concernente un giudizio civile, promosso nei confronti dell'ENEL S.p.a. dal responsabile provinciale di un'associazione di consumatori e da un utente, per ottenere la restituzione di quanto versato come cosiddetta **"quota di prezzo"** sulle forniture di energia elettrica, prevista all'interno delle tariffe elettriche disposte dal CIP. Il giudice di pace sollevava d'ufficio due questioni di legittimità costituzionale, entrambe in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., in quanto riteneva che essendosi esaurita la funzione originaria di dette quote (di compensazione del minore apporto del Tesoro al fondo di dotazione dell'ENEL) la riproposizione delle stesse avrebbe disposto una prestazione retroattiva simile ad un'imposta, applicata alla sola "platea casuale" degli utenti domestici di energia elettrica, con violazione del principio di egualianza, e non correlata alla capacità contributiva dei soggetti colpiti. Per quanto di nostro interesse, e con riferimento alle tariffe elettriche, la Corte evidenzia che la tariffa è un prezzo pubblico imposto in base alla legge, soggetto ai vincoli dell'art. 23 Cost., ma non un'imposta, cui applicare l'art. 53 Cost.;

– 215/1998, concernente le **tariffe inserite di diritto nei contratti di assicurazione** per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore e dei natanti. Secondo i giudici a *quibus*, che configurano tali tariffe assicurative come prestazioni patrimoniali imposte, è violato l'art. 23 Cost., in quanto la fissazione delle tariffe stesse è demandata ad un organo istruttorio (CIP), in cui mancano i rappresentanti dei principali dicasteri e dell'ISTAT e soprattutto i rappresentanti degli interessi delle categorie contrapposte. Secondo la Corte, le tariffe assicurative costituiscono una prestazione patrimoniale imposta, in quanto la determi-

nazione delle stesse da parte del CIP costituisce un atto formale autoritativo che incide sostanzialmente sull'autonomia privata dell'utente, in riferimento ad un negozio – il contratto di assicurazione – obbligatorio *ex lege* per il soddisfacimento di un rilevante bisogno di vita, qual è la libertà di circolazione mediante l'utilizzazione di veicoli. Inoltre, secondo la Corte, l'art. 23 Cost. non è violato sulla base del fatto che tali tariffe siano determinate sulla base di dati tecnici e le valutazioni delle stesse siano complete, anche grazie alla pluralità degli organi partecipanti al procedimento. Tutto ciò, determina, sia pure implicitamente, quei criteri, limiti e controlli sufficienti ad impedire che il potere di imposizione sconfini nell'arbitrio.

Va detto, peraltro, che recentemente la Corte **ha superato anche il riferimento al "servizio essenziale"**, da essa stessa ritenuto di “non facile definizione” (435/2001), per includere nella categoria delle prestazioni patrimoniali imposte tutte le *“prestazioni di natura non tributaria e aventi funzione di corrispettivo, quando per i caratteri e il regime giuridico dell'attività resa, sia pure su richiesta del privato, a fronte della prestazione patrimoniale appare prevalente l'elemento dell'imposizione legale”* (66/2005, relativa alla natura di mero “corrispettivo” del pagamento della sosta del veicolo). A tal fine, la Corte ha comunque ritenuto rilevante la presenza o meno di **scelte alternative** per il contribuente.

Infine, la categoria delle prestazioni patrimoniali imposte da un lato comprende ulteriori ipotesi rispetto a quelle sin qui enunciate e rispondenti ai caratteri delle suddette prestazioni (ad es., la **requisizione di servizi da privati in cui manchi un adeguato indennizzo**, ecc.); dall'altro, ne esclude certamente altre, quali le c.d. **“prestazioni a contenuto negativo”**, le quali, consistendo in limitazioni all'iniziativa economica privata, rientrano nell'art. 41 Cost.

In conclusione, dalla giurisprudenza costituzionale emerge una **nozione assai articolata di “prestazione patrimoniale imposta”**, idonea a comprendere prestazioni sia di carattere coattivo, sia (alle condizioni e limiti indicati) assunte contrattualmente, le quali determinino un sacrificio patrimoniale e siano prive di copertura in altre norme costituzionali.

GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE E PRESTAZIONI PATRIMONIALI IMPOSTE

Per quanto concerne la giurisprudenza costituzionale in materia di prestazioni patrimoniali imposte, va evidenziato che la nozione di “prestazione imposta” è stata **progressivamente ampliata** dalla Corte costituzionale (236/1994), sino ad abbracciare, alle condizioni appena indicate, le obbligazioni assunte contrattualmente.

In particolare, secondo la Corte, la “prestazione imposta” è quella **“stabilita come obbligatoria a carico di una persona senza che la volontà di questo vi abbia concorso”** (4/1957, 30/1957, 47/1957, 122/1957, 36/1959, 70/1960, 55/1963), risultando irrilevante la manifestazione di volontà del destinatario di quella imposizione di richiedere il bene o il servizio in mancanza di un vero rapporto sinallagmatico (2/1962, concernente la tassa per l'occupazione del suolo pubblico).

Nessuna rilevanza assume, secondo la Corte, la **denominazione della prestazione** al fine di valutarne il carattere impositivo: rientrano quindi nell'art. 23 Cost. anche il “diritto di contratto” imposto a determinati soggetti dall'Ente nazionale risi (4/1957), il “corrispettivo” dovuto all'E.N.I. dagli utenti di bombole per i servizi posti a carico dell'ente (30/1957), il “contributo” dovuto agli enti provinciali del turismo (47/1957); il “sovracanone” dovuto dai concessionari di grandi derivazioni dai bacini imbriferi montani (122/1957), le “tariffe” dovute ai Comuni per le pubbliche affissioni effettuate dai privati (36/1959), lo “sconto” sui medicinali a favore degli enti mutualistici (70/1960).

Con riferimento alla “prestazione patrimoniale” più nello specifico, la Corte ritiene che questa sia configurabile non soltanto quando l'obbligazione istituita autoritativamente consista nel pagamento di una somma di denaro, ma anche quando il sacrificio pecuniero derivi dalla ri-

duzione di una parte dell'utile altrimenti spettante (70/1960, concernente gli sconti sul prezzo dei medicinali imposto a produttori e farmacisti a favore degli enti mutualistici: in tal caso, la Corte valorizza, ai fini della prestazione patrimoniale imposta, la decurtazione di quell'utile che i produttori dei medicinali avrebbero conseguito se ad essi non fosse stato imposto lo sconto, escludendone la natura di mero "prezzo differenziato" o "d'imperio" in quanto regolato in modo autonomo rispetto ai prezzi di vendita al pubblico).

Non sono invece riconducibili all'art. 23 Cost. gli **interventi di determinazione autoritativa di prezzi e canoni volti a tutelare le posizioni economiche più deboli**, al fine di garantire un effettivo equilibrio di posizioni contrattuali. In tali casi, infatti, parametro di legittimità non è l'art. 23 Cost. bensì l'art. 41 Cost.: 30/1965, concernente la determinazione del prezzo delle sance di oliva (secondo la Corte, "l'art. 23 della Costituzione, il cui contenuto si esaurisce nel prescrivere una riserva di legge, non ha nessun ruolo da svolgere là dove altra norma costituzionale – e tale è il caso dell'art. 41 – nel dettare una disciplina sostanziale della fatispecie già l'accompagni con la garanzia formale della riserva di legge"). In una sentenza più recente (279/2006), tuttavia, con riferimento allo sconto obbligatorio sul prezzo dei farmaci rimborsati dal SSN, la Corte qualifica tale misura sia come prestazione patrimoniale imposta ai sensi dell'art. 23 Cost., sia, sulla base dell'art. 41 Cost., come una limitazione della libertà di iniziativa economica tuttavia preordinata a consentire il soddisfacimento contestuale di una pluralità di interessi costituzionalmente rilevanti (il contenimento della spesa sanitaria su tutti, in vista del fine di utilità sociale costituito dalla garanzia del più ampio godimento del diritto all'assistenza farmaceutica e comunque tale da lasciare all'imprenditore un più ridotto ma ragionevole margine di utile).

Tanto precisato in ordine al concetto di "prestazione patrimoniale imposta" risulta evidente la riconducibilità ad esso del concetto di **tributo**: esso deriva, infatti, come si è detto, da un atto di autorità e determina un sacrificio di natura patrimoniale in capo al contribuente.

Esso si distingue, tuttavia, dalle altre tipologie di prestazioni imposte per **non avere funzione sanzionatoria o risarcitoria**, per non inserirsi **mai in un assetto negoziale** e per essere **il destinatario sempre lo Stato od altro ente pubblico**, i quali per tale via **acquisiscono in via definitiva i mezzi finanziari di cui essi abbisognano**. Tuttavia, in ragione della natura non solo soggettiva (riferita cioè alla natura del soggetto che effettua la spesa), bensì anche oggettiva (nel senso di spesa rispondente all'interesse generale dei consociali) del criterio del "*collegamento della prestazione con le spese pubbliche*" elaborato dalla Corte costituzionale, non può escludersi che il tributo sia destinato (al limite, anche in qualità di soggetto attivo) anche ad un **soggetto privato**, come accade per il canone per la RAI, concessionaria del servizio pubblico radiotelevisivo (284/2002, ove la Corte ha qualificato il canone come "imposta di scopo" e ha respinto l'eccezione di incostituzionalità fondata sulla natura di ente di diritto privato della RAI, evidenziando, viceversa, che "*proprio l'interesse generale che sorregge l'erogazione del servizio può richiedere una forma di finanziamento fondato sul ricorso allo strumento fiscale*").

NOZIONE DI TRIBUTO E FINE DI REGOLARE RAPPORTI INTERSOGGETTIVI TRA PRIVATI

Sul punto, è intervenuta Corte cost. 26/1982, concernente la richiesta di referendum popolare sull'abrogazione degli artt. 1 e 1-bis, d.l. 12/1977 (Norme per l'applicazione dell'indennità di contingenza). In particolare, si trattava di norme concernenti la disciplina del rapporto di lavoro che prevedevano l'esclusione dal computo dell'indennità di anzianità di quanto dovuto quale aumento dell'indennità di contingenza o di emolumenti di analoga natura. La Corte, nel verificare l'esistenza di cause ostative all'ammissibilità del quesito referendario in relazione a quanto disposto dall'art. 75 Cost., si sofferma sulla **possibilità di ricondurre la legge in esame tra le leg-**

gi tributarie. Nel caso di specie mancano i due elementi che la Corte ritiene indispensabili per qualificare una legge come tributaria: (i) l'elemento dell'ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico; (ii) la loro destinazione allo scopo di disporre dei mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente impositore, essendo, invece, elemento caratterizzante della disciplina in esame quello del fine di **regolare rapporti intersoggettivi** fra privati in materia di retribuzione del lavoro subordinato (negli stessi termini cfr. anche 2/1995; 11/1995; 37/1997).

Controverso in dottrina è invece, come già evidenziato, se elemento caratterizzante del tributo sia anche il fatto che esso attui il **concorso alla spesa pubblica ex art. 53, co. 1, Cost.**, come ritenuto da una parte della dottrina stessa, che per tale via fornisce una definizione **in positivo** e non in negativo, escludendo così sia l'esigenza di identificare in ogni caso il destinatario del tributo nello Stato o in altro ente pubblico, sia la necessaria qualificazione di tutti i tributi come prestazioni imposte. In ogni caso, come si è visto, il collegamento con la pubblica spesa – e dunque il “concorso” al relativo finanziamento da parte dei membri della collettività “di riferimento” di ciascuno specifico tributo – è elemento costitutivo della nozione di tributo delineata “in positivo” dalla Corte costituzionale, ormai recepita a sua volta, nelle motivazioni delle proprie sentenze, dalla recente giurisprudenza della Corte di cassazione sulla nozione di tributo (Cass., 1780 e 1782/2011).

Non può peraltro escludersi che ai fini di talune norme possa identificarsi una **nozione di tributo diversa**: così è avvenuto, ad esempio, in riferimento all'**art. 75 Cost.**, dove è stato affermato un concetto di “legge tributaria” comprensiva anche dei contributi di tipo previdenziale ed assistenziale (2/1995, relativa al contributo al SSN), la cui riconducibilità tra i tributi è, invece, tutt’altro che pacifica, nonché delle norme che disciplinano “*gli aspetti dinamici del rapporto e cioè il suo svolgimento nell'accertamento e nell'applicazione del tributo con la riscossione del medesimo*” (51/2000, in tema di sostituzione di imposta).

Parte della dottrina sottolinea tuttavia come una **nozione diversa e più ampia** dovrebbe applicarsi anche in relazione all'**art. 14 Cost.** (ispezioni ai fini fiscali), all'**art. 20 Cost.** (divieto di “speciali gravami fiscali” per le associazioni e istituzioni religiose) e allo stesso art. 2, d.lgs. 546/1992 che definisce la giurisdizione tributaria, concludendo in ordine all'impossibilità di una definizione unitaria di tributo, valevole cioè per l'intero ordinamento.

TRIBUTO, NOMEN IURIS E CRITERI DI QUALIFICAZIONE: VERSO UNA “CONVERGENZA” TRA CASSAZIONE E CONSULTA

Per quanto concerne la qualificazione di una entrata come tributo, la Corte di cassazione ha inizialmente conferito particolare rilievo alla c.d. **qualificazione formale** da parte del legislatore. In particolare, le SS.UU. della Corte di cassazione (25551/2007), hanno statuito quanto segue: “Deve quindi distinguersi tra tassa, da una parte, che condivide la natura tributaria delle imposte, e, dall'altra, canoni (o tariffe o diritti speciali) e prezzi pubblici, che rientrano nella categoria delle entrate patrimoniali pubbliche extratributarie; distinzione questa che si racchiude in una qualificazione formale prima ancora che contenutistica. **È il legislatore che assegna ad una determinata prestazione del soggetto che fruisce il servizio la qualificazione di tassa**, e così la assoggetta al regime dei ‘tributi’, ovvero di canone o prezzo pubblico; e costruisce alternativamente il nesso tra entrata pubblica ed erogazione del servizio vuoi in termini di paracommutatività (tassa), vuoi di commutatività o di vera e propria sinallagmaticità (entrate pubbliche extratributarie); come risultava, ad esempio, dal raffronto tra canone demaniale e tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche la cui sottile linea di demarcazione, in presenza di due fattispecie aventi chiaramente un comune sostrato economico, correva lungo il tracciato della diversa costruzione normativa (i.e.: qualificazione formale)”.

Quanto, poi, ai **criteri di qualificazione** utilizzati dalla Cassazione, essi emergono con chiarezza dall'ordinanza 3171/2008 delle SS.UU. relativa alle **sanzioni per "utilizzo del lavoro nero"** nel regime anteriore alla L. 248/2006. La questione traeva origine dal testo dell'allora art. 2, d.lgs. 546/1992 che assegnava alla giurisdizione tributaria anche le sanzioni amministrative *"comunque irrogate dagli uffici finanziari"*. In particolare, la Corte di cassazione fornisce una definizione *"in negativo"* del tributo, riconducendo nella materia tributaria tutte le entrate pubbliche **volte a far fronte ad una spesa di interesse generale ripartendone l'onere sulle categorie sociali, che non trovino giustificazione in una finalità punitiva** perseguita dal soggetto pubblico o in un rapporto sinallagmatico tra la prestazione ed il beneficio che il singolo riceve: pertanto, la previdenza obbligatoria ben rientra nell'ambito fiscale in quanto si concreta nell'obbligatorio esborso da parte di lavoratori e datori di lavoro di somme che verranno nel loro insieme utilizzate nell'interesse dei lavoratori. Va tuttavia precisato come la Corte costituzionale sia intervenuta successivamente (130/2008) per dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, co. 1, d.lgs. 546/1992, in quanto attributivo alla giurisdizione tributaria delle controversie relative alle sanzioni anche ove conseguenti alla violazione di disposizioni **non aventi natura tributaria**. Secondo la costante giurisprudenza della Corte costituzionale, infatti, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali posto dall'art. 102, co. 2, Cost. (238/2009; 141/2009; 130/2008; 64/2008). In ogni caso, questa giurisprudenza evidenzia ancora una **nozione "in negativo" di tributo**.

Per quanto attiene, invece, alla giurisprudenza della Corte costituzionale, da un lato la denominazione utilizzata dal legislatore (*nomen iuris*) non ha alcun rilievo, dall'altro viene data una definizione *"in positivo"* del tributo, dovendo la relativa qualificazione avvenire sulla base dei criteri già indicati nel testo, e cioè: a) doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti e b) collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante.

In tal senso, appaiono rilevanti le seguenti sentenze:

- Corte cost., 73/2005, secondo cui costituisce tributo il **contributo unificato** per le spese degli atti giudiziari, dove la pubblica spesa è rappresentata dal *"servizio giudiziario"*;
- Corte cost., 64/2008, secondo cui non costituisce tributo la **COSAP**, sulla base del *"diritto vivente"* rappresentato dalle univoche decisioni della Cassazione (che non giustificano, pertanto, anche in quanto non in contrasto con i criteri elaborati dalla Consulta, un'autonoma valutazione da parte della Consulta medesima);
- Corte cost., 141/2009, secondo cui costituisce tributo il **CIMP** (canone per l'installazione di mezzi pubblicitari), poiché l'obbligo di pagamento nasce direttamente dalla legge per il solo fatto dell'installazione dei mezzi pubblicitari e non vi è alcuna possibilità di instaurare una forma di *"correlazione"* tra i prelievi e l'uso dei beni pubblici, perché *"né il consenso all'incidenza della pubblicità sull'arredo urbano o sull'ambiente, né il rilascio di autorizzazioni alle iniziative pubblicitarie possono qualificarsi come corrispettivi contrattuali a carico del Comune"* (diversamente da quanto accade per la COSAP, in cui il pagamento del canone costituisce la *"controprestazione"* dell'uso del bene comunale);
- Corte cost., 238/2009, che afferma la natura tributaria della c.d. TIA;
- Corte cost., 280/2011, secondo cui costituisce tributo il **contributo di innocuizzazione, eliminazione e stoccaggio** provvisorio dei rifiuti istituito con una legge della Regione Piemonte, in quanto a) stabilito direttamente ed esclusivamente dalla legge regionale e non avente la sua fonte in un rapporto sinallagmatico tra le parti, poiché non costituisce remunerazione né dell'uso in generale di beni collettivi (territorio ed ambiente, di cui il Comune non ha alcun potere dispositivo), né di servizi necessari per la gestione o la funzionalità dell'impianto forniti dal Comune; b) collegato alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante, essendo il contributo destinato al finanziamento di spese pubbliche ambientali ed avendo ad oggetto l'attività economica di gestione degli impianti. In particolare, *"questa connotazione funzionale e il fatto che il prelievo abbia per oggetto l'attività economica di gestione degli impianti consentono di ritenere il contributo uno strumento di riparto, ai sensi dell'art. 53 Cost., del carico della spesa pubblica in ragione della capacità contributiva economica manifestata dai soggetti gestori degli impianti"*;
- Corte cost., 223/2012, secondo cui anche la riduzione dei **trattamenti economici complessivi**

dei dipendenti pubblici, per la parte eccedente € 90.000, disposta dall'art. 9, co. 2, d.l. 78/2010, costituisce un tributo, trattandosi di una decurtazione patrimoniale cui non concorre la volontà del privato e le cui risorse disponibili sono acquisite al beneficio dello Stato. Non si tratta dunque di una revisione del rapporto tra datore di lavoro e dipendente, in quanto lo Stato non avrebbe alcun titolo per modificare i rapporti economici di rapporti di cui non è parte, né traendo gli enti pubblici alcun beneficio economico dalla riduzione in esame. Infine, la permanenza degli obblighi previdenziali al lordo delle riduzioni costituisce ulteriore dimostrazione della natura tributaria della temporanea riduzione del trattamento economico. Con la conseguenza che trovando essa applicazione ai soli dipendenti pubblici, essa viola il principio di egualità (223/2012);

– Corte cost., 167/2018, sulla natura tributaria dei **corrispettivi a carico delle società di gestione aeroporuale relativamente ai servizi antincendi negli aeroporti**, determinando essi una definitiva decurtazione patrimoniale a carico dei soggetti passivi, essendo la contribuzione connessa ad un presupposto economico (al volume del traffico aereo e quindi al fatturato realizzato) e sussistendo il nesso con la spesa pubblica (poiché dapprima destinati alla riduzione della spesa statale per il servizio antincendio negli aeroporti e poi al pagamento delle indennità salariali integrative in favore dei vigili del fuoco).

La giurisprudenza costituzionale pare aver avuto effetti rilevanti sulla giurisprudenza della Cassazione.

Infatti, più di recente, la Corte di cassazione (1780/2011), pronunciandosi sulla natura giuridica del **contrassegno SIAE** – considerato di natura tributaria e quindi di competenza del giudice tributario – sembra essersi orientata verso l'accoglimento dei principi e criteri dettati dalla Corte costituzionale. La questione originava da un'ingiunzione ottenuta da una società per il rimborso di quanto corrisposto alla SIAE nel periodo 2004-2008 per il contrassegno apposto sui supporti multimediali ai sensi dell'articolo 181-bis della legge sulla protezione del diritto d'autore (L. 633/1941). La SIAE proponeva ricorso in Cassazione per regolamento preventivo di giurisdizione finalizzato a comprendere se la giurisdizione in materia spettasse al giudice ordinario o a quello tributario. Secondo la Corte di cassazione, la funzione del contrassegno è quella di autenticazione del prodotto ai fini della sua commercializzazione, in modo da garantire il consumatore, attraverso uno strumento di immediata verificabilità, che il prodotto acquistato è legittimo e non un c.d. "prodotto pirata". Si tratta di una funzione eminentemente pubblica a vantaggio della collettività e non del richiedente che ne sopporta il costo; il che spiega l'obbligatorietà ex lege del contrassegno. Inoltre, il costo è posto a carico del richiedente al di fuori di uno schema sinallagmatico e assume i connotati di una **imposta di scopo, destinata a finanziare la spesa per l'esercizio della specifica attività di controllo affidata alla SIAE**. Sulla scorta della giurisprudenza costituzionale, le SS.UU. evidenziano, in primo luogo e modificando il loro precedente orientamento, che **è in ogni caso irrilevante il nomen iuris attribuito dal legislatore alla prestazione patrimoniale imposta**. In secondo luogo, la Corte di cassazione valorizza ai fini di affermare la **natura tributaria** del contrassegno SIAE i **criteri utilizzati dalla Consulta**: (i) la doverosità della prestazione, nel senso che coloro che intendono commercializzare un supporto relativo alle opere dell'ingegno, devono richiedere il rilascio del contrassegno pagandone il relativo costo, senza avere alcuna possibilità di scelta in ordine a tale prestazione; (ii) il collegamento della prestazione imposta alla spesa pubblica riferita ad un presupposto economicamente rilevante, costituito, da un lato, dalla legittima utilizzazione e vendita delle opere d'ingegno e, dall'altro, dalla necessità di controllare la regolare commercializzazione delle opere stesse.

Lo stesso accade con l'ordinanza 1782/2011, con cui le SS.UU. hanno affrontato il tema della qualificazione del **contributo annuale dovuto dagli avvocati per l'iscrizione all'albo professionale**, che rientra, secondo la ricostruzione della Cassazione, tra le entrate tributarie e quindi da devolvere alla giurisdizione tributaria. Ancora una volta la Cassazione valorizza i citati elementi ai fini del riconoscimento della natura tributaria del contributo: (i) la doverosità della prestazione – chi intende esercitare una delle professioni per le quali è prevista l'iscrizione ad uno specifico albo, deve provvedere ad iscriversi sopportandone il relativo costo, il cui importo è commisurato alle spese necessarie al funzionamento dell'ente, al di là di un rapporto sinallagmatico con l'iscritto; (ii) il collegamento della prestazione imposta alla spesa pubblica riferita a un presupposto economicamente rilevante. Il presupposto è costituito dal legittimo esercizio della professione per il quale è condizione l'iscrizione in un determinato albo. La spesa

pubblica è quella relativa alla provvista dei mezzi finanziari necessari all'ente che effettua il controllo dell'albo specifico nell'esercizio della funzione pubblica di tutela dei potenziali fruitori delle prestazioni professionali degli iscritti.

Un riferimento espresso ai criteri stabiliti per qualificare come tributari alcuni prelievi è contenuto anche nell'ordinanza 25515/2016 in materia di **tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi** (c.d. "ecotassa").

4. La classificazione dei tributi: imposte, tasse, contributi e monopoli fiscali.

Così definite le "prestazioni patrimoniali imposte" e il tributo, è delineato il rapporto che intercorre tra di essi, dobbiamo adesso approfondire la **classificazione dei tributi**.

A tale riguardo, le forme di prelievo che sono state storicamente ricondotte alla nozione di tributo sono l'**imposta**, la **tassa**, il **contributo** e il **monopolio fiscale**. In realtà, solo la prima figura lo è stata senza riserve, sin anche identificando *tout court* l'oggetto della nostra materia nel c.d. "diritto dell'imposta" (o *Steuerrecht*, nell'esperienza tedesca).

a) Imposte e tasse.

La distinzione tra imposta e tassa è stata influenzata per molto tempo dalle elaborazioni della scienza delle finanze, in particolare dalla distinzione ivi operata tra entrate destinate a finanziare **servizi divisibili** ed entrate destinate a finanziare **servizi indivisibili**.

In particolare, i **servizi divisibili** sono quei servizi fruibili da un singolo soggetto su base individuale (*uti singuli*) in un assetto, dunque, commutativo (ad es., i trasporti), al cui onere derivante dalla loro erogazione lo Stato farebbe fronte imponendo il pagamento delle **tasse**, comisurate (ed inferiori, trattandosi altrimenti di "prezzi pubblici") al costo del servizio reso. I **servizi indivisibili** sono invece quei servizi destinati in modo indifferenziato ai soggetti appartenenti alla collettività e, dunque, usufruibili *uti cives* (ad es., la difesa nazionale), al cui onere derivante dalla loro erogazione lo Stato farebbe fronte imponendo il pagamento delle **imposte**.

Una tale prospettiva di analisi, che mira ad individuare le **fonti di finanziamento degli oneri dello Stato**, non può tuttavia essere accolta in una prospettiva strettamente giuridica, sia in considerazione del c.d. "principio di universalità del bilancio" o "di unitarietà della cassa" vigenti in materia di contabilità di Stato, che non consentono di assegnare *ex ante* la destinazione delle entrate a copertura di determinate spese al di fuori di specifiche ipotesi (si tratta delle imposte c.d. "di scopo"), sia in quanto ciò che interessa al diritto tributario è la disciplina del rapporto giuridico che viene ad instaurarsi tra ente impositore e soggetto passivo, quale che sia l'impiego dell'entrata acquisita.

In realtà, la distinzione deve investire il c.d. **presupposto di fatto**.

Caratteristica dell'**imposta** è, infatti, di essere dovuta dal soggetto passivo al verificarsi di un determinato presupposto ad esso riferibile che non presenta **alcuna specifica relazione con una determinata attività** dell'ente pubblico resa nei confronti dell'obbligato. Si pensi, ad esempio, al possesso di un reddito o di un patrimonio oppure al consumo di un bene. Il solo fatto di essere titolari di tali indici di capacità contributiva, comporta l'obbligo di pagare l'imposta.

In considerazione di tale natura **"acausale"**, l'imposta viene anche definita un'**obbligazione di riparto**, poiché il contribuente viene chiamato, quale membro della collettività, a partecipare alla spesa pubblica sulla base di indici di riparto espressivi di forza economica.

A tale natura si ricollega la **funzione di solidarietà** (art. 2 Cost.) dell’imposta, nel senso che in essa si riscontra non solo un rapporto di carattere “verticale” (Stato-contribuente), ma anche di carattere “orizzontale”, tra i contribuenti stessi. Sicché, se la spesa pubblica deve essere ripartita tra i contribuenti, la minore imposta pagata da un soggetto comporta una maggiore imposta in capo ad un altro. Ciò significa non solo che è fondamentale una corretta ripartizione della spesa pubblica, ma anche che lo Stato non può rinunciare all’imposta nei confronti di un determinato consociato, perché altrimenti aumenterebbe l’imposta dovuta dagli altri.

Dalla funzione di riporto si ricava così il c.d. **“principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria”**, nel senso che l’Amministrazione finanziaria non ha la facoltà di scegliere, esercitando poteri discrezionali, se prelevare o meno una determinata imposta, essendo tenuta ad esigere l’imposta se dovuta in base alla legge. Questo principio deve peraltro confrontarsi con l’introduzione, avvenuta negli ultimi anni, di istituti che consentono di raggiungere nella fase di attuazione del tributo (dell’accertamento, della riscossione e del processo) degli “accordi” (almeno secondo la ricostruzione di parte della dottrina) tra Fisco e contribuente il cui effetto è quello di ridurre la maggiore imposta oggetto di accertamento nei confronti del contribuente.

LA CLASSIFICAZIONE DELLE IMPOSTE

Nell’ambito delle imposte si possono effettuare talune classificazioni. Se ne ricordano qui solo alcune.

Innanzitutto, tra imposte **dirette** ed **indirette**. Le prime colpiscono manifestazioni appunto dirette di capacità contributiva (reddito, patrimonio) e sono prelevate direttamente sull’entità economica che costituisce la base imponibile; le seconde colpiscono invece manifestazioni indirette di capacità contributiva in quanto sintomi di essa (consumi, produzione, trasferimenti). Si pensi, per le prime, all’IRPEF, all’IRES, all’IMU; per le seconde, all’IVA e alle altre **imposte sui consumi**, che colpiscono la ricchezza solo nel momento in cui viene **prodotta** (trasludando economicamente sui consumatori, come nel caso delle accise sulla fabbricazione, ad es., sulle bevande alcoliche) o **consumata** (dazi doganali; accise sul consumo, ad es., sull’energia elettrica; monopoli fiscali: ad es., sui tabacchi e sulle lotterie) e alle **imposte sui trasferimenti**, che la colpiscono quando essa viene trasferita (imposte sulle successioni e donazioni, imposta di registro, imposta di bollo, imposte ipotecarie e catastali).

In secondo luogo, tra imposte **personalì (o soggettive)** e **reali (od oggettive)**. Le prime tengono conto, oltre che dell’indice di capacità contributiva, anche delle condizioni familiari e sociali del contribuente cui tale indice si riferisce, attribuendo rilevanza a tutta una serie di oneri che diminuiscono la libera disponibilità del reddito; le seconde si riferiscono invece *sic et simpliciter* all’indice di capacità contributiva (salve le passività strettamente inerenti). Si tratta, tuttavia, di una distinzione che non è netta: altri fondano ad esempio la distinzione sulla circostanza che l’imposta colpisca o meno la redditività globale del soggetto, potendosi pertanto includere tra le imposte personali anche quelle che colpiscono soggetti diversi dalle persone fisiche.

In terzo luogo, tra imposte **istantanee** e **periodiche**. Le prime sono quelle il cui presupposto si realizza con un unico atto o fatto (si pensi alla tassazione di un atto sottoposto a registrazione); le seconde quelle il cui presupposto viene misurato in relazione ad un periodo di imposta (si pensi alle imposte sui redditi).

In quarto luogo, tra **addizionali** e **sovraimposte**. Le prime consistono in un inasprimento di un’imposta esistente mediante applicazione di un’aliquota percentuale aggiuntiva sull’ammontare dell’imposta anziché sulla base imponibile, talvolta con un limitato margine di indipendenza (addizionale c.d. “*in senso proprio*”), altre volte in forma di una mera “maggiorazione di aliquota”; le seconde consistono invece in un tributo di tipo autonomo che viene sovrapposto alla base imponibile di un’altra imposta e che fa capo ad un diverso soggetto attivo. In altri termini, la sovraimposta ha un carattere autonomo (sicché, ad esempio, le esenzioni del tributo principale non si estendono al tributo sovraimposto e viceversa) mentre l’addizio-

nale segue in tutto e per tutto il tributo principale, tanto da diventare (quasi sempre) una semplice maggiorazione quantitativa.

Presupposto della **tassa** è, invece, lo svolgimento nei confronti di un determinato soggetto, che le richiede o le provoca, di un'attività pubblica, consistente nell'emanazione di un determinato atto o provvedimento amministrativo (si pensi alle marche dovute a titolo di tassa di concessione governativa per il rilascio del passaporto) o giurisdizionale (si pensi al contributo unificato per le spese degli atti giudiziari) oppure di un servizio pubblico (si pensi alla raccolta dei rifiuti solidi urbani). Essa trova la sua fonte nella legge e non già nella volontà del soggetto e si connota per l'assetto di tipo paracommutativo della riferibilità all'obbligato dell'attività o del pubblico servizio e, dunque, non ha natura né negoziale né sinallagmatica.

Come tale, la tassa sarebbe riconducibile non al **principio del sacrificio** (solidarietà) – di cui l'art. 53 è espressione – bensì al **principio del beneficio**.

La **natura giuridica della tassa** e finanche la sua riconducibilità alla categoria dei tributi è ampiamente discussa.

Va, innanzitutto, esclusa la sua configurabilità in termini di **onere** prospettata da risalente dottrina, che rilevava la volontà del soggetto di assoggettarsi volontariamente ad essa al fine di conseguire un determinato vantaggio. Vero è, infatti, che diversamente da quanto avviene nella tassa, da un lato l'onere è incoercibile e, dall'altro, esso è previsto nell'interesse del soggetto sul quale grava.

Gli **elementi costitutivi** della tassa, che la differenziano dall'imposta, sono in particolare due: *i*) la circostanza che essa è provocata dalla domanda o dal comportamento del soggetto; *ii*) lo scambio di utilità che si realizza.

Per quanto riguarda il primo elemento, il pagamento della tassa è di regola determinato da una **domanda del soggetto** volta ad ottenere quel determinato servizio o quella determinata attività. Talvolta, tuttavia, può trattarsi di un'attività semplicemente **provocata dal comportamento** del soggetto, come accade ad esempio per le tasse giudiziarie poste a carico dell'imputato che venga condannato in un processo penale.

Per quanto riguarda lo **scambio di utilità**, il soggetto destinatario riceve normalmente un vantaggio (beneficio) individuale dall'espletamento di una determinata attività o servizio.

Ciò richiede tuttavia almeno due precisazioni.

Da un lato, lo scambio di utilità **non significa necessariamente che si attui un vantaggio** bensì solo che l'attività sia rivolta ad uno specifico destinatario: ciò appare evidente dal caso delle tasse giudiziarie appena richiamato.

Dall'altro, lo scambio di utilità non si correla tanto all'effettiva fruizione di quel servizio e, dunque, ad un vantaggio in concreto, quanto alla **mera possibilità in astratto di fruire di quel servizio** messo a disposizione di tutta la collettività.

La giurisprudenza tende in effetti ad escludere la debenza del tributo laddove il soggetto non sia neanche astrattamente in grado di fruire di quel determinato servizio e, al contrario, ad affermarla laddove vi sia almeno la potenzialità di fruire di un determinato servizio o attività indipendentemente dalla circostanza che il soggetto lo utilizzi in concreto.

TASSA SUI RIFIUTI E FRUIBILITÀ DEL SERVIZIO

La **TARSU**, ad esempio, è dovuta anche laddove l'abitazione non sia utilizzata, ma potenzialmente in grado di usufruire di quel servizio. Tale prestazione è così ritenuta dovuta per la sola circostanza che esiste un servizio istituito nel comune, di cui si può fruire indipendentemente dalla utilità concreta per il soggetto del servizio (Cass., 995/1987). Sono così sottratti all'impo-

sizione gli immobili **oggettivamente inutilizzabili** e non già quelli lasciati in concreto inutilizzati, per qualsiasi ragione, dai titolari della relativa disponibilità (Cass., 21276/2004). L'esclusione dall'obbligo del pagamento del tributo non può perciò essere individuata nella mancata utilizzazione legata alla volontà o alle esigenze dell'utente e il tributo è dunque dovuto indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio.

Si tratta di una questione di fatto da verificare in concreto. Sulla base di questo principio la Corte di cassazione (16785/2002) ha escluso l'obiettiva inutilizzabilità di un alloggio non abitato e non arredato, ma allacciato ai servizi di rete elettrico ed idrico (così pure Cass., 19152/2003, 9309/2003, 16785/2002; secondo Cass., 19459/2003, per le aree adibite a parcheggio, la mancanza di recinzioni e di utenze sono state invece ritenute irrilevanti). Nella sentenza 15658/2004 (anche 1332/2013) non è stata ritenuta sufficiente ad escludere il pagamento del tributo la prova dell'avvenuta cessazione di un'attività industriale atteso che, in tal modo, il contribuenti ha solo provato la mancata utilizzazione di fatto del locale o dell'area, ma non pure la sua obiettiva "non utilizzabilità".

Non costituisce causa per il mancato pagamento dell'imposta la **non effettuazione del servizio** di smaltimento. Così con la sentenza 21508/2005, la Cassazione ha chiarito che l'obbligo di pagamento del tributo non può essere legato alla possibilità effettiva di utilizzo del servizio, in quanto la "tassa" è dovuta anche in caso di suo irregolare svolgimento. Secondo la Corte, la ragione istitutiva del prelievo è quella di permettere alle amministrazioni locali di soddisfare interessi generali della collettività e non certo di fornire prestazioni ai singoli contribuenti. Condizionarne il pagamento alla rilevazione dell'effettiva fruizione del servizio da parte del cittadino è contrario al sistema di determinazione del tributo, in quanto è sufficiente la sua istituzione ed attivazione in base alle prescrizioni del regolamento comunale. Per l'assoggettamento al tributo è necessario che il servizio sia stato istituito ed attivato; il riferimento alla possibilità di utilizzo dello stesso va interpretato, quindi, nel senso che l'istituzione è la condizione che consente di individuarne i potenziali utenti.

Altrettanto è accaduto con la c.d. "**legge Merli**" (L. 319/1976), che istituiva e disciplinava il diritto per il servizio raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque di rifiuto. La legge stabilì il pagamento di un "canone" a carico degli utenti, determinato sulla base di apposita tariffa formata dalla somma di due parti, corrispondenti rispettivamente al servizio di fognatura e a quello di depurazione. La parte relativa al servizio di depurazione era dovuta dagli utenti del servizio di fognatura se nel Comune era in funzione l'impianto di depurazione centralizzato. L'obbligo del pagamento del canone veniva riconosciuto alla sola obiettiva possibilità di fruire del servizio (Cass., 2800/1992). Così è stato ritenuto che il canone in esame era dovuto per la sola possibilità di usufruire dell'apposito servizio, a prescindere dalla sua effettiva utilizzazione (Cass., 11481/2003), **non rilevando il mancato allaccio per volontà del destinatario del servizio** (Cass., 26688/2009).

Con riferimento alla TARSU è altresì rilevante evidenziare la decisione della Corte di giustizia UE 16 luglio 2009, C-254/08, con cui la Corte ha ritenuto che la normativa italiana in materia di TARSU è compatibile con il **principio europeo "chi inquina paga"**. In particolare, alcune aziende alberghiere avevano impugnato davanti al TAR Campania la delibera comunale di determinazione delle tariffe TARSU, lamentando l'eccessività delle stesse in rapporto alle misure tariffarie adottate per le utenze domestiche. Il TAR, investito della questione e dubitando della compatibilità della normativa disciplinante la TARSU con il principio europeo "chi inquina paga" (sulla base del fatto che la disciplina della TARSU è calcolata sulla stima del volume dei rifiuti generato dagli utenti di tale servizio e non sulle quantità di rifiuti effettivamente conferiti e prodotti non creando alcuna proporzione tra costo sostenuto dal prestatore dei servizi e quantità di rifiuti effettivamente conferiti), aveva devoluto la questione alla Corte di giustizia. In particolare, secondo la Corte, il rispetto del principio "chi inquina paga" si basa sul fatto che il costo dello smaltimento dei rifiuti sia a carico dei detentori dei rifiuti stessi, e che tutti gli utenti del servizio debbano sopportare il costo complessivo. Tale principio si risolve per gli Stati membri nell'imposizione di un obiettivo, ma non anche dei mezzi e della forma con cui l'obiettivo stesso deve essere raggiunto. Mezzi e forma rimangono di competenza degli Stati che possono assicurare il finanziamento mediante qualsiasi modalità (quindi anche attraverso entrate tributarie) e che dispongono di un'ampia discrezionalità per quanto concerne la determinazione delle modalità di calcolo di tale prelievo. Secondo la Corte, ricorrere a criteri basati, da un lato, sulla capacità produttiva dei "detentori", calcolata in funzione della superficie

dei beni immobili che occupano nonché della loro destinazione o, dall'altro, sulla natura dei rifiuti prodotti, può consentire di calcolare i costi dello smaltimento dei rifiuti e ripartirli tra i vari "detentori", in quanto questi due criteri sono in grado di influenzare direttamente l'importo di detti costi. Ne consegue che la **tassa calcolata in base ad una stima del volume dei rifiuti generato e non sulla base del quantitativo di rifiuti effettivamente prodotto e conferito non può essere considerata, allo stato attuale, in contrasto con il diritto europeo**. Inoltre, secondo la Corte, il principio "chi inquina paga" non ostava a che gli Stati membri pongano in essere una differenziazione fra categorie di utenti del servizio di raccolta e di smaltimento di rifiuti purché, da una parte, ciò avvenga sulla base di criteri obiettivi aventi un rapporto diretto col costo di detto servizio, quali la loro capacità produttiva di rifiuti o la natura dei rifiuti prodotti. Dall'altra parte, tale differenziazione non deve andare al di là di quanto necessario per raggiungere tale obiettivo di finanziamento.

Proprio sulla scorta di tali principi – e, precisamente, dell'ampia discrezionalità di cui godono gli Stati membri nella scelta delle modalità di finanziamento del costo della gestione dei rifiuti – la Corte di giustizia UE (18 dicembre 2014, C-551/13, SETAR) ha escluso che la normativa europea ponga in capo agli Stati membri l'obbligo di prevedere la possibilità, per un produttore iniziale di rifiuti o un detentore di rifiuti, di provvedere personalmente al loro smaltimento, con conseguente esonero dal pagamento della TARSU. Resta, comunque, fermo il **rispetto del principio di proporzionalità**, non potendo essere imposto ad un soggetto che provveda personalmente allo smaltimento dei rifiuti, un tributo di ammontare manifestamente sproporzionato rispetto alla quantità o al tipo dei rifiuti prodotti e/o conferiti nel sistema di gestione dei rifiuti.

Laddove non vi sia, invece, **neanche in astratto** la possibilità di usufruire del servizio, la giurisprudenza, al fine di affermare la debenza del tributo, è stata costretta a riconoscere natura di imposta e non già di tassa alla prestazione richiesta.

IL CANONE RAI E LA SUA NATURA ONDIVAGA

Ciò è avvenuto con riferimento al pagamento del canone RAI nelle zone oscurate, in cui la Corte costituzionale, dopo aver prima affermato la sua natura di **corrispettivo di diritto privato** e poi di **tassa** (81/1963), ha infine ritenuto (535/1988) trattarsi di un'**imposta** (di scopo) correlata al possesso dell'apparecchio televisivo, che rende possibile fruire anche dei servizi forniti da Stati esteri e dalle emittenti private ed è dunque dovuta anche se un soggetto non può usufruire delle trasmissioni RAI: il collegamento dell'obbligo di pagare il canone alla semplice detenzione dell'apparecchio "discende dalla natura di imposta impressa al canone, che esclude ogni nesso di necessaria corrispettività in concreto fra obbligo tributario e fruizione effettiva del servizio pubblico" (284/2002).

La Cassazione si è allineata alla giurisprudenza costituzionale, riconoscendo il canone dovuto anche in caso di richiesta di oscuramento delle reti RAI e di apparecchio rotto, trattandosi di una "prestazione tributaria fondata sulla legge e non commisurata alla possibilità effettiva di usufruire del servizio" (Cass., 1922/2016).

Pertanto la tassa è sì correlata ad un servizio e/o attività pubblica, ma non costituisce un vero e proprio corrispettivo nell'ottica dei rapporti sinallagmatici di stampo privatistico.

A questo punto, viene da chiedersi quale sia il **fine pratico della distinzione** tra imposta e tassa.

L'importanza di tale distinzione, fortemente attenuata rispetto al passato, si ricollega essenzialmente alla posizione della **Corte costituzionale** in materia di **principio di capacità contributiva** che, come vedremo successivamente (cap. III), la Corte medesima ritiene applicabile alle imposte, ma non anche alle tasse (30/1964, 93/1967, 119/1969, 91/1972)

pur costituendo queste ultime “prestazioni patrimoniali imposte” rientranti nell’art. 23 Cost. (55/1963, 23/1968).

Se tuttavia tale fondamentale garanzia costituzionale non opera in materia di tasse, di quale **forma di tutela** dispone il contribuente dinanzi ad abusi del legislatore in tale materia?

Innanzitutto, la tutela deve situarsi sul piano dello **scambio di utilità**, nel senso che ove un simile scambio manchi, ad esempio perché il soggetto non è neanche astrattamente in grado di fruire del servizio oppure tale servizio non sia stato reso *tout court* per fatto imputabile al creditore, la tassa non sarà dovuta.

In secondo luogo, la tutela può investire l’**ammontare della tassa**, che non dovrà essere superiore al **costo** del servizio reso, oppure, laddove un tale costo manchi, al suo **valore c.d. “equivalente”** (ossia al valore di quella prestazione ove resa da un soggetto privato: si pensi, ad esempio, alla TOSAP – tassa per l’occupazione spazi ed aree pubbliche – in cui non vi è un servizio). Sotto questo profilo, dunque, i **criteri di quantificazione** propri della tassa costituiscono un **elemento qualificatorio** della nozione di tassa che “integra” certamente quello basato sul presupposto di fatto del tributo.

In presenza di un ammontare **superiore al costo**, saremo invece in presenza, per la parte eccedente, di un’**imposta**, la cui legittimità dovrebbe, dunque, essere apprezzata in termini di capacità contributiva.

Peraltro, nulla toglie che il legislatore possa direttamente tenere conto della **capacità contributiva** all’interno della stessa disciplina della tassa. Si pensi, ad esempio, ai ticket sanitari, non dovuti dai soggetti c.d. “esenti per reddito”, oppure alle tasse scolastiche od universitarie, non dovute in presenza di redditi inferiori ad un certo ammontare e la cui misura può anche variare in funzione delle condizioni economiche degli studenti.

Sempre sul piano del *quantum debeatur*, va altresì sottolineato come la giurisprudenza europea ha previsto nel caso di affidamento di un **“servizio di interesse economico generale”** a soggetti privati ai sensi dell’art. 106 TFUE la possibilità di una compensazione diretta a rappresentare la contropartita delle prestazioni effettuate dalle imprese beneficiarie per assolvere obblighi di servizio pubblico, ma in tal caso il corrispettivo che ad esso si riconosce, che potrebbe essere anche eventualmente finanziato da una tassa a monte, non può eccedere quanto necessario per coprire interamente o in parte i **costi** originati dall’adempimento degli obblighi di servizio pubblico *“tenendo conto dei relativi introiti nonché di un margine di utile ragionevole per il suddetto adempimento”* (CGUE, 24 luglio 2003, C-280/00, *Altmark Trans*).

LA GIURISPRUDENZA EUROPEA IN MATERIA DI C.D. “SIEG”

Emblematica a tal fine la sentenza resa dalla Corte di giustizia UE nel caso *Enirisorse* (CGUE, 27 novembre 2003, cause da 34/01 a 38/01) e relativa alla L. 355/1976 che attribuiva due terzi del gettito della tassa portuale alle Aziende dei mezzi meccanici e magazzini. La Corte ha infatti rinvenuto diversi “scostamenti” rispetto ai parametri fissati nella sentenza *Altmark Trans*, da un lato affermando come non fosse affatto chiaro in cosa consistesse il servizio pubblico, con i conseguenti effetti sulla possibilità di individuare in modo obiettivo e trasparente i parametri sulla cui base calcolare la “compensazione”; dall’altro, che essendo il tributo ancorato al volume delle merci trasportate da tutti gli utenti e convogliate nei porti interessati, mancasse un collegamento diretto con i costi sostenuti dalle aziende dei mezzi meccanici e dunque non venisse soddisfatta la condizione secondo cui la compensazione non deve eccedere quanto necessario per coprire tutti o parte dei costi originati dall’adempimento degli obblighi di servizio pubblico (tenendo conto degli introiti relativi agli stessi e di un margine utile ragionevole per il suddetto adempimento).

Così delimitata la tassa “verso l’alto”, cioè nei rapporti con l’imposta, dobbiamo adesso delimitarla “verso il basso”, ponendoci il problema di come distinguere una tassa da un **corrispettivo di diritto privato**. Si tratta di una distinzione che rileva – oltre che naturalmente ai fini della giurisdizione – ai fini della **possibilità di applicare l’IVA** (*supra*, par. 1), della possibilità (soprattutto per i Comuni) di svincolarsi dalla riserva di legge, degli strumenti attraverso cui attuare il prelievo¹) e della debenza (o meno) di quanto richiesto, configurandosi nel caso dei corrispettivi di diritto privato una piena sinallagmaticità, tale da rendere del tutto **irrilevante anche la mera possibilità “in astratto” di fruire del servizio**: con la conseguenza, pertanto, che dovrebbe ritenersi costituzionalmente illegittima una norma che ne imponesse il pagamento anche in mancanza di controprestazione (335/2008, in tema di tariffa del servizio idrico integrato). Non vi è, invece, differenza, come già visto, ai fini dell’applicabilità o meno dell’art. 23 Cost. ove sia prevalente l’elemento dell’imposizione legale (*supra*, par. 3).

A tal proposito le **soluzioni proposte** sono assai diverse.

Secondo alcuni la distinzione riguarderebbe la **natura del servizio**, nel senso che si avrebbe una tassa soltanto quando si tratti di **attività proprie dello Stato che esercita un potere autoritativo** (dunque, per le sole funzioni giurisdizionali o amministrative). Nelle restanti ipotesi, in cui quei medesimi servizi che lo Stato si assume potrebbero essere resi anche dal privato, si sarebbe, invece, in presenza di un rapporto obbligatorio bilaterale e di un corrispettivo di diritto privato, a nulla rilevando tanto la eventuale maggiore o minore specialità della disciplina rispetto alle norme di diritto comune e, quindi, l’impronta più o meno marcatamente pubblicistica del rapporto, quanto l’entità della prestazioni, attinente a valutazioni di ordine socio-economico.

Secondo altri, invece, nulla vieterebbe allo Stato di costruire come entrate di diritto privato anche servizi e/o attività di carattere giurisdizionale o amministrativo. Più che alla natura astratta del servizio o dell’attività svolta, occorrerebbe, dunque, guardare alla **concreta disciplina giuridica del rapporto**, distinguendo in particolare tra l’ipotesi in cui vi sia o meno un contratto.

Laddove **vi sia un contratto**, si tratterebbe di vedere se esso preveda l’applicabilità di norme di diritto privato (ad es., sull’adempimento, sulla risoluzione, ecc.), nel qual caso si sarebbe in presenza di corrispettivi di diritto privato; ove ciò non accada, si sarebbe, invece, in presenza di una tassa, dovendo pertanto trovare applicazione la disciplina propria delle obbligazioni tributarie.

Laddove **non vi sia un contratto**, occorrerebbe, invece, vedere com’è strutturato il procedimento acquisitivo e verificare se esso si esplichi o meno attraverso gli strumenti tipici di diritto tributario e, dunque, attraverso atti impositivi, autotutela esecutiva ed autotutela sanzionatoria. Si tratta, tuttavia, di un criterio qualificatorio accolto solo in parte dalla Corte costituzionale (335/2008), la quale, per negare la natura tributaria della “tariffa del servizio idrico integrato”, ha fatto riferimento – oltre che al *nomen iuris*, alle modalità di “costruzione” della tariffa e all’espresso assoggettamento ad IVA – anche all’inapplicabilità delle modalità di riscossione mediante ruolo, tipiche (ancorché non esclusive) dei prelievi tributari; per la Corte non vale, tuttavia, il contrario, nel senso che la possibilità di riscossione a mezzo ruolo non è sufficiente a qualificare un prelievo come tributario (238/2009, in materia di TIA).

IL CASO DEI DIRITTI E TASSE PORTUALI ED AEROPORTUALI

Interessante è il caso dei **diritti e tasse portuali** da un lato e dei **diritti e tasse aeroportuali** dall’altro, originariamente riconducibili entrambi all’area delle tasse, ma le cui strade si sono poi nettamente separate nel tempo.

Nel caso dei **diritti aeroportuali**, infatti, l'adozione quale modello gestionale delle "concessioni di gestione totale" ha spostato il sistema da una connotazione originariamente ed indiscutibilmente tributaria verso una connotazione di tipo privatistico, basata su un rapporto contrattuale tra la società aeroportuale e l'esercente dell'aeromobile. Si tratta di una tendenza che pare ormai inarrestabile, al punto che lo stesso legislatore, dinanzi alla riconduzione da parte delle Sezioni Unite dei proventi aeroportuali nell'alveo dei tributi in quanto obbligatoriamente corrisposti dagli utenti del servizio aeroportuale allo scopo di consentire ai gestori di svolgere le attività loro affidate (Cass., SS.UU., 22245/2006), è intervenuto con norma di interpretazione autentica (art. 39-bis, d.l. 159/2007, conv. dalla L. 222/2007) per stabilire che tali entrate "*si interpretano nel senso che dalle stesse non sorgono obbligazioni di natura tributaria*". Percorso diametralmente opposto è quello seguito in tema di **tasse portuali**, dove il d.p.r. 107/2009 ha disposto, sia per la tassa di ancoraggio che per la tassa portuale, l'applicabilità delle procedure di riscossione previste dall'art. 1, co. 119, L. 244/2007, ferma restando, nelle more dell'adozione del decreto del Capo del Dipartimento delle finanze, la procedura di cui all'art. 1, d.p.r. 1340/1966, che approva il regolamento di esecuzione della L. 82/1963. Tale procedura demanda alla Dogana l'accertamento e la riscossione della tassa, sulla base dei documenti che accompagnano la merce, mediante emissione di separata bolletta. A tale riguardo, va ricordato che la Suprema Corte aveva ritenuto che avendo la tassa portuale natura di "diritto doganale" (Cass., 5684/1984), dovesse trovare applicazione, tra l'altro, l'art. 82, d.p.r. 43/1973, che, a sua volta, rinvia alla procedura ingiuntiva di cui al r.d. 639/1910, che prevede un termine di quindici giorni per proporre opposizione all'autorità giudiziaria ordinaria (Cass., SS.UU., 2157/1988). La Suprema Corte aveva inoltre precisato come a seguito dell'emanaione del d.p.r. 43/1988 – che ha abrogato tutte le disposizioni che sino ad allora avevano regolato, mediante rinvio al r.d. 639/1910, la riscossione delle entrate tributarie, per sostituirla con la riscossione a mezzo ruolo – l'ingiunzione di cui al citato r.d. dovesse ritenersi sopravvissuta quale atto di accertamento della pretesa erariale (Cass. 8512/1987). È tuttavia sopraggiunto l'art. 2, co. 13, d.l. 535/1996, che introducendo il co. 2-bis all'art. 13, L. 84/1994, ha consentito alle Autorità portuali, destinatarie del gettito della tassa portuale, di avvalersi delle procedure ingiuntive di cui al r.d. 639/1910 per la riscossione coattiva dei proventi di loro competenza, definitivamente connotando in termini tributari l'intera disciplina dei prelievi di cui trattasi.

Il tema è di grande attualità, in quanto negli ultimi anni si è evidenziata una chiara tendenza alla **"defiscalizzazione"** di molti prelievi mediante loro trasformazione in tariffe (o canoni). Così è avvenuto per i prelievi relativi al servizio di raccolta dei rifiuti, in cui si è cercato di passare da un modello basato su mere presunzioni e sulla dimensione delle superfici assoggettate a tassazione (l'originaria TARSU) ad uno orientato alla rilevazione puntuale dei quantitativi di rifiuti prodotti (TA.RI.P. – tariffa rifiuti "puntuale"), oppure per la TOSAP, mediante la previsione prima della COSAP (canone di occupazione spazi ed aree pubbliche), quale corrispettivo di una concessione dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici (d.lgs. 446/1997) ed infine del canone unico sull'occupazione di aree e spazi pubblici e sugli impianti pubblicitari (art. 1, co. 816 ss., L. 160/2019).

Come già si è detto, una **diversa qualificazione** da parte del legislatore non sarebbe tuttavia sufficiente a superare la natura tributaria del prelievo nel caso in cui la disciplina del prelievo non venga effettivamente strutturata in senso sinallagmatico.

LA TIA E L'IRRILEVANZA DELLA QUALIFICAZIONE LEGISLATIVA

Ciò è accaduto proprio in riferimento al caso della TIA 1 che, come già detto (cfr. par. 1, primo riquadro), avrebbe in realtà mantenuto, secondo la Corte costituzionale (238/2009), la disciplina della TARSU, conservandone dunque la natura di tributo: ad esempio, il presupposto

legato all'utilizzo di superfici potenzialmente idonee a produrre rifiuti ed alla potenziale fruibilità del servizio di smaltimento; la struttura autoritativa e non sinallagmatica; i criteri di commisurazione dei due prelievi; ecc.

b) Contributi.

Venendo adesso al **contributo** (o “tributo speciale”), esso si situerebbe a livello “intermedio” tra la figura dell’imposta e della tassa, ricollegandosi, come per la tassa, allo svolgimento da parte dell’ente pubblico di una **determinata attività** o realizzazione di un’opera (ad es., l’urbanizzazione, la bonifica, ecc.), tuttavia svolta nei confronti di una **determinata collettività qualificata (e non di un singolo soggetto)**, e tenendo conto, come per l’imposta, della **capacità contributiva** connessa all’**incremento di ricchezza** (ad es., l’incremento del valore dell’immobile) **derivatone per ciascun contribuente**, dovendosi poi la **misura del contributo** determinare proprio in ragione differenziata dell’arricchimento che deriva a ciascun membro della collettività (ad es., per un immobile di maggiori dimensioni il prelievo sarà maggiore rispetto a quello per un immobile di minori dimensioni). In questo senso, il beneficio fondiario rappresenta “*tanto l’elemento costitutivo dell’obbligazione tributaria, quanto il criterio per una corretta ripartizione del relativo onere economico*” (Cass., 4671/2012).

Da ciò deriva la possibilità da parte del contribuente di dimostrare l’assenza di un qualsiasi beneficio (Cass., 15580/2017 e 21820/2019 per i contributi di bonifica, che subordinano tuttavia tale possibilità alla contestazione del perimetro di contribuenza e del piano di classifica). Tale circostanza, recentemente ribadita dalla Consulta (188/2018), secondo cui l’assoggettabilità a contribuzione consortile presuppone la **fruibilità in concreto del beneficio** derivato all’immobile dall’attività di bonifica – sia pure non legato, con nesso sinallagmatico di corrispettività, all’attività di bonifica alla stregua di un canone o di una tariffa – ne evidenzia peraltro la differenza rispetto ai **tributi di scopo** collegati alla realizzazione di un’opera pubblica (*supra*, par. 2), dove il “vantaggio” per i contribuenti non è individualmente valutabile, bensì è comune in modo indifferenziato ad una determinata classe o gruppi di persone (anche se, come visto, il legislatore può dare rilevanza al vincolo di destinazione prevedendo il rimborso di quanto versato nel caso di mancata realizzazione dell’opera).

Le opinioni al riguardo sono tuttavia le più varie, ora ammettendosi la possibilità di figure intermedie tra l’imposta e la tassa (una volta ammessa la natura di tributi di queste ultime), ora, invece, riconducendo la disciplina del contributo o di suoi segmenti alla disciplina dell’imposta o del corrispettivo di diritto privato.

Per quanto riguarda i **contributi previdenziali**, ricondotti alla c.d. “**parafiscalità**”, la loro natura è controversa nella stessa **dottrina giuslavoristica**, ora propendendosi per una **accezione meramente corrispettiva**, che vede sussistere un vincolo sinallagmatico tra l’obbligazione contributiva e le prestazioni erogate – quanto meno “genetico”, sia pure non sempre “funzionale” ove operi il principio c.d. di “automaticità delle prestazioni” di cui all’art. 2116 c.c. – ora sottolineandosi invece la **natura tributaria** dei contributi essendosi in presenza per lo più di un “fascio” di rapporti, tra loro indipendenti, intercorrenti tra i vari soggetti destinatari delle norme, nel quale assume fondamentale rilevanza quello tra ente previdenziale e beneficiario della prestazione previdenziale, informato al soddisfacimento di un interesse (il sollievo dal bisogno) di primaria rilevanza pubblicistica. In questa prospettiva, il contributo diviene l’oggetto di un rapporto tributario, costituito *ope legis*, al verificarsi di determinate circostanze tra un ente pubblico e gli appartenenti ad alcune categorie di cittadini, e i contributi previdenziali assumono natura di veri e propri tri-

buti, imposti per il reperimento dei mezzi necessari al soddisfacimento dell'interesse pubblico connesso alla realizzazione della tutela previdenziale. Ad avviso di autorevole dottrina (M. PERSIANI), si tratterebbe addirittura di “**imposte**”, in quanto l'unico profilo rilevante sarebbe quello del procacciamento da parte dello Stato dei mezzi finanziari necessari per fare fronte alle prestazioni previdenziali, a nulla rilevando, in ordine all'origine e all'estensione dell'obbligo contributivo, l'impiego fatto dall'ente previdenziale del ricavo di tale imposizione. Non rileverebbe, in tal senso, né un nesso di corrispettività tra obbligo contributivo e prestazioni previdenziali, né l'equilibrio tra prestazioni e contributi, di talché la determinazione dell'onere contributivo sarebbe sostanzialmente frutto di scelte di politica legislativa. Più in particolare, si tratterebbe di **imposte “speciali”**, per essere esse prelevate in capo solo a determinate categorie o gruppi di persone, peraltro in ragione della capacità contributiva di ciascuno ed avendo il loro provento una particolare destinazione.

La **dottrina tributarista**, dal canto suo, ha proceduto con notevoli difficoltà sul piano della qualificazione giuridica dei contributi previdenziali, ora riconducendo tali prelievi all'area della “parafiscalità”, ora invece riconducendoli alla nozione di tributo, anche se nell'ambito talvolta della tassa o, comunque, dei prelievi a carattere commutativo, talvolta dell'imposta “speciale”, talvolta infine dell'imposta *tout court*. Tale, peraltro, è la natura assegnata ai contributi nei casi in cui essi siano a carico di un soggetto diverso da quello che è il destinatario (eventuale) della prestazione previdenziale.

Altrettanta incertezza è presente nella **giurisprudenza costituzionale**, come si evidenzierà in sede di esame dell'applicabilità o meno del principio di capacità contributiva ai contributi previdenziali, anche se sembra ormai prevalere l'indirizzo che esclude la natura tributaria dei prelievi destinati al finanziamento del sistema previdenziale (Corte cost., 173/2016) (cap. III, par. 9). Anche nella **giurisprudenza di legittimità** non mancano pronunzie che riconoscono la natura tributaria dei contributi previdenziali (Cass., 3171/2008), con la conseguenza che essi sono “*da pagare comunque ed in ogni caso, indipendentemente dalle vicende finanziarie dell'azienda*” (Cass. pen., 20845/2011, in materia di reato da omesso versamento di contributi previdenziali).

c) Monopoli fiscali.

Per quanto riguarda, infine, i **monopoli fiscali**, la loro caratteristica è quella di consentire allo Stato, per effetto della riserva monopolistica, di fissare il prezzo del bene o del servizio in misura superiore a quello che sarebbe stato fissato in condizioni di libera concorrenza, così traducendosi in sostanza in una entrata per lo Stato.

Anche la loro natura giuridica è controversa.

Per taluni, la mera circostanza di fissazione di un **prezzo tale da non potersi giustificare** in alcun modo nell'ambito di un rapporto di scambio, assegnerebbe **natura tributaria** alla parte eccedente il corrispettivo che si ricaverebbe in libera concorrenza, nonostante la fonte negoziale di diritto privato, in quanto la fissazione del *quantum* avverrebbe in via autoritativa e la scelta da parte del soggetto si ridurrebbe a poca cosa, trattandosi di beni di prima necessità o divenuti largamente diffusi. Tuttavia, la natura dei monopoli di diritto, avendo ad oggetto il consumo di beni e servizi, sarebbe quella di una vera e propria **imposta (di consumo)**.

Per altri, essi avrebbero natura tributaria nel solo caso in cui risulti applicato uno **specifico tributo** a carico del beneficiario o del concessionario del monopolio e non anche nell'ipotesi di fissazione di un prezzo (politico) particolarmente remunerativo, dal momento che in tale ultima ipotesi la vicenda si situerebbe su un piano meramente negoziale. In ogni caso, il tributo così applicato si configurerebbe quale **imposta sulle vendite** e dunque non

esisterebbe una figura autonoma di monopolio fiscale: in tale configurazione, contribuente “di diritto” sarà il beneficiario o il concessionario del monopolio, mentre contribuente “di fatto” sarà l’acquirente del genere di monopolio sul quale, mediante il processo di traslazione del tributo attraverso il prezzo, ricadrà l’onere economico del tributo.

Altri ancora sottolineano, infine, la **sostanziale inutilità della figura**, dal momento che esso configura certamente una prestazione imposta e come tale rientra nell’art. 23 Cost., e al tempo stesso attua il concorso alle pubbliche spese e come tale rientra nell’art. 53 Cost. indipendentemente dalla sua natura di tributo.

Peraltro, i monopoli fiscali sollevano questioni di compatibilità con la **normativa europea** e, in particolare, con le previsioni che garantiscono la libera circolazione dei servizi in ambito europeo. Alla luce della consolidata giurisprudenza europea, infatti, non v’è dubbio che la costituzione in sé di un monopolio – che, come tale, vieta a tutti gli operatori diversi dal monopolista, compresi quelli stabiliti in altri Stati membri, di offrire servizi nel territorio dello Stato interessato – costituisca una **restrizione della libera prestazione dei servizi** garantita dall’art. 56 TFUE. Quanto alla possibilità di ritenere tale restrizione giustificata in virtù dei motivi di interesse generale rilevanti nell’ordinamento europeo – e, dunque, in ultima analisi, di ritenere la costituzione di monopoli ammissibile nei singoli ordinamenti nazionali – va rilevato come la Corte di giustizia UE tenda a rigettare motivi legati all’incremento del gettito tributario (finalità, questa, che costituisce l’essenza dei monopoli fiscali) e ritenga, viceversa, legittime – fermo restando il necessario vaglio di proporzionalità – solo quelle forme di monopolio costituite in vista della tutela dell’ordine sociale, dell’ordine pubblico o, comunque, volte alla protezione dei diritti dei consumatori (CGUE, 15 settembre 2001, C-347/09, *Dickinger*).

5. Riserva di legge, principio di legalità ed elementi del tributo.

Abbiamo sin qui definito l’oggetto della riserva di legge di cui all’art. 23 Cost. – le prestazioni personali e patrimoniali imposte – delineandone i rapporti con gli obblighi (o le obbligazioni) di natura tributaria. Abbiamo poi esaminato la classificazione dei tributi, verificandone l’inclusione nell’ambito delle prestazioni patrimoniali imposte e, dunque, della riserva di legge.

Dobbiamo adesso proseguire nell’esame della riserva di legge, prima delineandone la *ratio* e poi verificando quali elementi del tributo (ed in quale misura) ne formino oggetto.

Il principio della riserva di legge si accompagna al passaggio dagli Stati assoluti agli Stati di diritto, collocandosi nell’ottica del c.d. **“diritto all’autoimposizione”**, inteso come necessità del consenso (espresso tramite i loro rappresentanti nei parlamenti) dei soggetti passivi del tributo, all’imposizione ed alla riscossione delle entrate tributarie pretese dal monarca e dall’esecutivo (*nullum tributum sine lege; no taxation without representation*).

Da qui, dunque, la creazione dei primi organi rappresentativi deputati ad esprimere l’assenso all’istituzione dei tributi: si pensi alla *Magna Charta Libertatum* (1215) e alla successiva *Confirmatio Chartarum* (1297), al *Petition of Rights* (1628), al *Bill of Rights* (1688), alla *Dichiarazione dei diritti dell’uomo* (1789) e allo *Statuto Albertino* (1848).

In tal senso, quale strumento per limitare il potere del sovrano e dell’esecutivo, la riserva consentiva anche di tutelare **la proprietà e la libertà dei cittadini** di fronte all’imposizione di prestazioni patrimoniali derivanti dall’arbitrio del sovrano. La proprietà era infatti percepita quale condizione indefettibile della libertà umana, affrancando l’uomo dal bisogno e consentendogli la piena esplicazione delle proprie energie intellettive e fisiche, con la conse-

guenza che qualsiasi imposizione non consentita avrebbe costituito un'inammissibile compressione della proprietà individuale e con essa della libertà di fatto della persona. Rimaneva naturalmente sullo sfondo anche un più generale **profilo politico**, incidente sulle dinamiche della forma di governo e sulla posizione costituzionale dei vari poteri dello Stato.

Ferma restando la funzione di **garanzia** (essenzialmente **individuale**) dell'integrità della libertà e del proprio patrimonio (tuttora valorizzata dalla Corte costituzionale: 83/2015), il passaggio ai sistemi democratici ha comportato una crescente valorizzazione della funzione di realizzare **interessi generali**, quali l'attribuzione della funzione impositiva all'organo titolare della funzione di indirizzo politico, le particolari garanzie offerte dalla disciplina del procedimento di formazione delle leggi in termini di pubblicità e trasparenza, la possibilità che per il tramite del procedimento medesimo possano partecipare anche le minoranze parlamentari e, infine, il controllo giurisdizionale di legittimità da parte della Corte costituzionale sui tributi così istituiti, onde consentire un reale controllo a che l'operato del parlamento non si ponga in contrasto con i principi costituzionali "sostanziali".

Si attua, dunque, un rafforzamento del **principio di legalità**, che richiede non solo che la legge sia la fonte dei poteri dell'esecutivo, ma anche che la legge contenga, in tutto o in parte, la disciplina della materia oggetto di riserva.

A tale riguardo, l'art. 23 Cost. contiene una riserva di legge di tipo **relativo**, nel senso che la materia non deve essere disciplinata solo dalla legge (come in caso di riserva assoluta): in materia di prestazioni patrimoniali imposte è dunque possibile porre soltanto le **basi** della disciplina della materia, rimettendo al potere esecutivo la facoltà di completarla mediante regolamento.

A tale conclusione si perviene sulla base di un **duplice argomento**, letterale e sistematico.

Quanto all'argomento **letterale**, l'art. 23 utilizza l'espressione "**in base** alla legge", in contrapposizione a quella, più pregnante, di "**in forza** di una legge" utilizzata in materia penale dall'art. 25 Cost.

Quanto all'argomento **sistematico**, è invece necessario coordinare l'art. 23 Cost. con l'art. 5 Cost., che riconosce e promuove le autonomie locali: soltanto una riserva relativa consente infatti di lasciare spazio agli enti territoriali minori.

Rinviano al capitolo dedicato alle fonti (cap. VII) la trattazione degli atti che costituiscono idonea "base" legislativa – con la sola anticipazione che la riserva si intende soddisfatta sia da atti con forza di legge (10/2015), sia da leggi regionali (435/2002) – intendiamo qui soffermarci solo sul problema della identificazione degli **elementi essenziali del tributo** che devono necessariamente essere previsti dalla legge ed in quale misura e, di conseguenza, quali siano invece gli elementi che possono essere rimessi a fonti diverse e subordinate provenienti dall'esecutivo o da organi di enti locali.

In generale, la Corte costituzionale ha evidenziato in più occasioni che l'art. 23 Cost. è rispettato quando la legge definisce **i criteri direttivi, i limiti e i controlli idonei a delimitare la discrezionalità** dell'ente impositore nell'esercizio del potere che gli viene attribuito, affinché tale potere non si trasformi mai in arbitrio (4/1957, 30/1957, 47/1957, 51/1960, 67/1973). Se anche tali criteri **non fossero indicati**, precisa la Corte, è sufficiente (per rispettare il principio di riserva di legge) che gli stessi siano **desumibili** dalla destinazione della prestazione, ovvero dalla composizione e dal funzionamento degli organi competenti a determinarne la misura (507/1988, 90/1994, 182/1994, 190/2007) o dall'esistenza, al fine di emanare i provvedimenti amministrativi concernenti le prestazioni, di un **modulo procedimentale** che preveda la collaborazione di più organi (34/1986, 182/1994). Più in generale, la delimitazione della potestà amministrativa non deve necessariamente risultare dalla

formula della norma di riferimento, ma si può desumere da tutto il **contesto della disciplina** relativa alla materia di cui tale norma fa parte (34/1986).

Scendendo nel dettaglio e iniziando dalle **norme sostanziali o impositrici**, riguardanti l'*an* e il *quantum* della prestazione, la Corte costituzionale ritiene che debbano essere fissati con legge:

1. il **presupposto** del tributo, inteso come atto o fatto (espressivo di forza economica) al cui verificarsi è dovuto il tributo, rispetto al quale la legge deve rigidamente prestabilire il contenuto (51/1960);

2. i **soggetti passivi**, intesi come coloro cui detto atto o fatto è riferibile, dove anche è richiesta una rigida predeterminazione legislativa (36/1959; 93/1963). La disciplina dei soggetti va peraltro intesa **in senso ampio**, comprensiva non solo dei soggetti in “senso stretto”, intesi quali titolari dell’indice di capacità contributiva, ma anche di quei soggetti che pur non avendo realizzato il presupposto formano tuttavia oggetto di un obbligo di natura patrimoniale. Ci si riferisce alla figura del **sostituto di imposta**, ossia colui che in luogo di altri è tenuto al pagamento del tributo, oppure del **responsabile di imposta**, ossia colui che è coinvolto a titolo di solidarietà passiva dipendente nel pagamento di un tributo (obbligazione accessoria) per un fatto riferibile al titolare dell’indice di capacità contributiva (obbligazione principale) (cap. IX); anche i **soggetti attivi** devono essere determinati dalla legge (93/1963);

3. la **base imponibile** del tributo, attinente alle regole di misurazione della capacità contributiva e l'**aliquota massima**, che trova applicazione una volta misurato il presupposto per calcolare l’importo dovuto. Si ritiene, invece, che la riserva non investa la determinazione dell'**aliquota minima**, non ponendosi alcuna esigenza di tutela del destinatario della prestazione imposta.

ELEMENTI DEL TRIBUTO E ART. 23 COST.: UN TRITTICO DI VIOLAZIONI

Per comprendere quanto sopra affermato valgano i seguenti tre casi oggetto di declaratoria di illegittimità costituzionale.

Per quanto riguarda il **presupposto**, la Corte costituzionale (83/2015) ha affermato che il criterio della **idoneità dei prodotti e sostanze non contenenti nicotina alla sostituzione del consumo dei tabacchi lavorati** – al fine dell’estensione ai primi dell’accise prevista per i secondi – affidasse ad una valutazione soggettiva ed empirica l’individuazione di siffatti prodotti, senza offrire nemmeno elementi dai quali ricavare, in via indiretta, i criteri e i limiti volti a circoscrivere la **discrezionalità amministrativa nella definizione del tributo**.

Quanto ai **soggetti passivi**, la Corte ha sostenuto, in materia di **contributi dovuti agli Enti provinciali del turismo**, l’illegitimità costituzionale delle norme concernenti tali contributi, in quanto il legislatore aveva adottato espressioni così indeterminate – quali *“interessati in genere al movimento turistico”*, *“altri obbligati ... in rapporto al movimento dei forestieri e in proporzione alla loro potenzialità finanziaria ed economica, anche desunta dall’imposta di ricchezza mobile ...”* – da non rendere possibile l’esatta individuazione dei soggetti passivi della prestazione (47/1957). Quanto alle figure dei **sostituti e dei responsabili di imposta**, non vi è dubbio che l’anticipazione *“in sé”* sia da qualificare come prestazione patrimoniale imposta ove provochi versamenti all’ente impositore anteriori e non successivi al recupero nei confronti del contribuente: non è un caso, del resto, che l’art. 64, d.p.r. 600/1973, utilizza l’espressione *“in forza di disposizioni di legge”* (ad es., in tema di imposta di soggiorno, vedi TAR Veneto, 1165/2012, che ha annullato il relativo regolamento istitutivo nella parte in cui prevedeva la *“responsabilità”* dell’albergatore in mancanza di una specifica previsione di legge, poi intervenuta con l’art. 180, co. 3, d.l. 34/2020).

Infine, quanto alla **base imponibile**, abbiamo già detto come la giurisprudenza costituzionale abbia ricondotto all’interno della categoria delle prestazioni patrimoniali imposte numerose

prestazioni non tributarie, tra cui il contributo imposto ai sanitari iscritti agli ordini professionali italiani dei farmacisti, dei medici chirurghi, degli odontoiatri e dei veterinari alla Fondazione opera nazionale assistenza orfani sanitari italiani (190/2007). Ebbene, la relativa determinazione spetta al consiglio di amministrazione della Fondazione, che ne fissa l'entità e le modalità di versamento con regolamenti soggetti ad approvazione del Ministero del lavoro e della previdenza sociale, di concerto con il Ministero del tesoro e degli altri Ministeri competenti ad esercitare la vigilanza per gli enti previdenziali privatizzati. Secondo la Corte, tuttavia, la disciplina, pur contenendo l'identificazione dei soggetti tenuti alla prestazione, nonché del modello procedimentale cui la Fondazione deve uniformare la propria attività, si limita ad evidenziare l'obbligatorietà dei contributi previdenziali senza offrire **alcun elemento**, neanche indiretto, **idoneo ad individuare criteri adeguati alla concreta quantificazione e distribuzione degli oneri imposti**. Né rilevano i controlli previsti nel corso della procedura di approvazione dei contributi, poiché essi riguardano gli aspetti gestionali e di bilancio e non le valutazioni sull'entità dei contributi obbligatori.

Quanto alla giurisprudenza della Cassazione, merita segnalare Cass., SS.UU., 23902/2020 in tema di compensazione urbanistica, laddove esclude l'esistenza del presupposto in presenza di un terreno privato della edificabilità e che questo possa essere "sostituito" dall'effetto compensativo o indennitario. Secondo la Corte, infatti, "*la sola espressione di ricchezza e la sola capacità contributiva - colte in natura - non possono bastare, evidentemente, a legittimare il prelievo senza il filtro di una fattispecie normativa che lo contempli e lo regoli; per giunta, con i caratteri di legalità, certezza, determinatezza, tassatività, prevedibilità propri della norma tributaria di tipo impositivo. Là dove, altrimenti ragionando, si verrebbe a creare in via interpretativa una fattispecie impositiva altra rispetto a quella concepita dal legislatore del d.lgs. n. 504 del 1992, perché estesa ad un bene (il diritto edificatorio) diverso da quelli espressamente lì considerati (fabbricati, terreni edificabili, terreni agricoli). Si tratterebbe di soluzione certo portatrice di seri dubbi di compatibilità anche ex art. 23 Cost.*".

Nonostante la particolare importanza della **base imponibile e dell'aliquota**, riflettendosi pur sempre sull'entità del tributo, la Corte costituzionale ha tuttavia previsto una **maggior elasticità** rispetto al presupposto e ai soggetti passivi, ammettendo che, in ipotesi di discrezionalità tecnica, ne possa essere rimessa l'integrazione anche ad atti sub-legislativi mediante l'individuazione di **criteri e limiti** idonei ad indirizzare le scelte regolamentari (si tratta essenzialmente di questioni di **"stima"** del parametro fissato in via legislativa: si pensi alle aliquote di ammortamento, alle rendite catastali, ecc.) (67/1973).

La Corte costituzionale, al fine di demandare alle fonti secondarie la disciplina della base imponibile e/o dell'aliquota, ha tuttavia individuato anche una **pluralità di elementi** idonei a circoscrivere il potere discrezionale dell'esecutivo nonostante l'assenza di una determinazione legislativa dei presupposti della prestazione, come ad esempio il limite massimo dell'aliquota o il fabbisogno finanziario dell'ente per perseguire il suo fine istituzionale.

LA GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE IN MATERIA

Oltre alla fissazione del **limite massimo dell'aliquota**, la giurisprudenza costituzionale ha individuato i seguenti elementi idonei a circoscrivere il potere dell'esecutivo:

- il **abbisogno finanziario** dell'ente per il conseguimento del fine istituzionale cui è collegata l'entrata ricavabile dalla prestazione (4/1957, sui diritti di contratto imposti dall'Ente nazionale risi; 55/1963, in materia di contributi a favore dei consorzi di bonifica; 67/1973, in materia di contributi a carico dei consulenti del lavoro);
- la previsione di **controlli** sull'atto cui la legge rimette la determinazione del restante contenuto della disciplina (51/1960, che ha ritenuto adeguati i controlli assicurati per l'adozione dei regolamenti in materia di tassa asporto rifiuti dall'approvazione della Giunta provinciale am-

ministrativa e dalla omologazione da parte del Ministero delle Finanze, sentito il Ministero dell'Interno; 55/1963, che con riguardo ai contributi di bonifica della media pianura bergamasca e dell'Isola ha attribuito rilievo alla circostanza che i criteri di ripartizione dei contributi fossero stabiliti dallo statuto del Consorzio, approvato dall'assemblea dei proprietari o con successive deliberazioni degli organi elettivi dell'ente);

- l'affidamento della determinazione quantitativa *sic et simpliciter ad un organo tecnico*, talvolta ritenendo trattarsi addirittura di elementi tecnici non bisognevoli di criteri o limiti (72/1969, riguardante la determinazione delle tariffe telefoniche; 34/1986, in cui si è esclusa la incostituzionalità della norma attributiva al Ministro per il commercio con l'estero del potere di fissare la misura della cauzione sulle merci importate, in quanto effettive limitazioni, pur non espressamente sancite, discenderebbero da vari fattori rilevanti sul contenuto del provvedimento, tra cui il controllo sul corso dei cambi, la situazione della bilancia dei pagamenti, l'entità dell'inflazione e l'andamento dell'economia; 507/1988, riguardante l'implicito riferimento a criteri tecnici per la determinazione delle tariffe relative ai diritti di borsa);
- la **partecipazione** a tale organo dei soggetti gravati dalla prestazione o di loro rappresentanti che possono così prospettare gli interessi della categoria (si pensi, ad esempio, alla fase di c.d. "validazione" degli studi di settore). Si veda anche 4/1957, in cui la Corte ha valorizzato la partecipazione al Consiglio d'Amministrazione dell'Ente risi di esponenti di varie categorie direttamente o indirettamente interessate alla funzione dell'ente medesimo).

Al di là dell'osservazione di fondo che, così facendo – ritenendo cioè rispettata la riserva anche in assenza di un'espressa indicazione legislativa dei criteri, limiti e controlli sufficienti a delimitare l'ambito di discrezionalità dell'amministrazione – la Corte finisce per svilire il profilo della riserva di legge relativo alla necessaria determinazione legislativa dei presupposti della prestazione a favore del criterio sostanziale costituito dal mero "consenso" al tributo, si tratta di criteri che in sé possono rivelarsi **insufficienti o insoddisfacenti**. Il riferimento al fabbisogno ha dato luogo a gravi inconvenienti, "scaricandosi" sul contribuente le inefficienze gestionali degli enti preposti allo svolgimento di servizi pubblici (esemplare è il caso della gestione della raccolta dei rifiuti); il criterio della partecipazione o quello dei controlli non garantiscono necessariamente l'osservanza della riserva; la fissazione di un'aliquota massima ha determinato, sistematicamente, la progressiva attestazione su tale aliquota dei soggetti deputati a determinarla.

Si evidenzia, tuttavia, nella giurisprudenza più recente (83/2015, 307/2013, 32/2012, 22/2012, 115/2011, 190/2007, 105/2003), un **parziale recupero del contenuto prescrittivo della riserva**, ritenendosi che la riserva *de qua* richieda la preventiva determinazione di "sufficienti criteri direttivi di base di linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa", ovvero che "la concreta entità della prestazione imposta sia desumibile chiaramente dagli interventi legislativi che riguardano l'attività dell'amministrazione".

Per quanto attiene alle **norme procedurali** (accertamento e riscossione) e **processuali**, si ritiene che la riserva di legge in tema di prestazioni patrimoniali imposte non venga in rilievo e che, semmai, ove si tratti norme attributive di poteri suscettibili di incidere sui fondamentali diritti di libertà del cittadino (ad es., l'inviolabilità del domicilio), esse saranno oggetto delle diverse e corrispondenti norme costituzionali che tali diritti tutelano.

Da un lato, tuttavia, è da ritenere che anche siffatte norme rientrino nella riserva ove esse si risolvano in un intervento sulle regole di diritto tributario sostanziale e di quantificazione della base imponibile (507/1988, concernente la pretesa illegittimità costituzionale ex art. 23 Cost., dell'art. 53, t.u. 2011/1934 sulle modalità per la istituzione dei diritti inerenti ai servizi delle Borse di commercio, che la stessa Corte definisce norma dal contenuto meramente procedimentale). Si pensi, ad esempio, alle norme sull'**inversione dell'one-**

re probatorio, in cui effetto è quello di far nascere, in mancanza di prova contraria, il presupposto nei termini presunti (ad es., le presunzioni in tema di accertamenti bancari, di residenza nei c.d. “paradisi fiscali”, ecc.). Oppure – ove non si ritenga di collocarle nell’ambito delle mere presunzioni semplici (cap. XIV) – alle norme che attengono alla **determinazione “ordinaria” del reddito** (coefficients, parametri, studi di settore, ecc.) (Cost. 105/2003, che sottolinea la legittimità rispetto all’art. 23 Cost. delle norme disciplinanti l’accertamento fiscale basato sui parametri sulla base del fatto che tali norme ne delineano ogni aspetto fondamentale: definendo la tipologia di accertamento, l’ambito di applicazione soggettivo e oggettivo, le modalità di determinazione dell’aliquota media ai fini del calcolo della maggiore imposta dovuta, i criteri generali di elaborazione dei parametri, il procedimento di accertamento e l’ambito temporale di applicazione).

Dall’altro, resta ferma l’operatività della riserva in tema di **prestazioni personali imposte** laddove ne ricorrono i già individuati presupposti. Si pensi alle norme che disciplinano i poteri istruttori dell’Amministrazione finanziaria, i quali si traducono talvolta nella imposizione al contribuente di prestazioni personali.

Dubbio è se la riserva di legge investa anche le **norme di agevolazione**. A tale riguardo, questa lettura è esclusa da chi mette in evidenza esclusivamente il profilo garantistico della riserva, ridondando le agevolazioni a favore del contribuente e ponendosi, semmai, un profilo critico in ordine al rispetto del principio di egualianza (art. 3 Cost.). Altra tesi evidenzia tuttavia la necessità di fissare nella legge anche condizioni e criteri per l’operatività delle agevolazioni fiscali per una serie di motivi, sia di carattere formale – dovendo la deroga avere lo stesso rango della norma impositiva derogata – sia per la necessità di dover tutelare la libertà e la proprietà dei contribuenti (comportando l’agevolazione, a parità di fabbisogno finanziario, una maggiore imposizione in capo agli altri), ferma restando la possibilità che la deroga possa essere disposta da fonti subordinate alla legge ove da questa specificamente autorizzate. Ciò si rivela di particolare importanza in relazione ai rapporti tra Stato ed enti locali, dove la disciplina legislativa deve prevedere le esenzioni o agevolazioni rimettendo poi all’ente impositore la scelta se attuarle o meno (anche Cass., 17564/2002, ove si legge che “*secondo la prevalente dottrina la disciplina delle agevolazioni tributarie deve ritenersi assoggettata alla riserva relativa di legge prefigurata dall’art. 23 Cost.*”). In ogni caso, la posizione della Corte costituzionale è nel senso di ritenerne applicabile la riserva di legge anche alle norme di agevolazione tributaria (60/2011; 123/2010), e così è anche per la Cassazione, secondo cui una causa di revoca mai potrebbe trovare la propria fonte in una circolare (Cass., 15482/2018).

Infine, particolarmente rilevante è il rapporto tra le **norme generali antielusive** e la riserva di legge. Al riguardo, la Corte di cassazione (30055 e 30057/2008), dopo aver elaborato un **generale principio antiabuso** preesistente all’introduzione nel 1990 nel nostro ordinamento della prima clausola (quasi)generale antielusiva, ha escluso un suo possibile conflitto con la riserva di legge “*in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell’ordinamento tributario non si traduce nell’imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l’applicazione delle norme fiscali*”. Si tratta, tuttavia, di una tesi non condivisibile, costituendo le norme generali antielusive un imprescindibile “punto di incontro” tra esigenze di giustizia (art. 53 Cost.) ed esigenze di certezza (art. 23 Cost.), ferma restando l’ulteriore necessità, che si evidenzierà oltre (cap. V), che, in considerazione degli ampi margini di indeterminatezza che la caratterizzano, la “riqualificazione” antielusiva si inquadri entro rigorosi oneri motivazionali e procedurali.

CAPITOLO III

IL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

SOMMARIO: 1. Il principio di capacità contributiva quale norma vincolante. – 2. L’ambito di applicazione oggettivo: la distinzione tra servizi divisibili e indivisibili. La teoria del beneficio: suo superamento ed applicazioni residue. L’interesse fiscale. – 3. Il significato della “capacità contributiva” tra limite assoluto e limite relativo. – 4. Il collegamento con altri principi costituzionali. Le agevolazioni. L’uso del tributo in funzione “extrafiscale”. – 5. I destinatari del principio di capacità contributiva: il pronome “tutti”. – 6. I requisiti del principio di capacità contributiva: la capacità contributiva “propria”. La corrispondenza tra capacità contributiva che si intende colpire e il presupposto di imposta (coerenza logica). – 7. Il requisito di effettività della capacità contributiva. – 8. L’utilizzo del principio di capacità contributiva in funzione di interpretazione adeguatrice. – 9. Capacità contributiva e parafiscalità. – 10. Il principio di progressività.

1. *Il principio di capacità contributiva quale norma vincolante.*

L’art. 53, co. 1, Cost., nel disporre che “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”, afferma il principio di capacità contributiva, considerato vera e propria “norma cardine” dell’intero sistema tributario.

Si tratta di un principio rivolto tanto al legislatore quanto al contribuente.

Al **legislatore**, sia perché sancisce la **funzione solidaristica** del concorso alle spese pubbliche, testimoniata anche dalla collocazione della norma nel Titolo dedicato ai “rapporti politici” e dunque, in tale prospettiva, fornisce **fondamento costituzionale alla potestà impositiva**; sia perché esprime la **funzione garantista** della capacità contributiva e costituisce sia l’indispensabile **presupposto (e limite)** dell’imposizione, nel senso che solo chi ha capacità contributiva può essere tenuto a concorrere alle pubbliche spese, sia il **parametro** dell’imposizione medesima, nel senso che l’ammontare del prelievo tributario deve essere commisurato alla capacità contributiva del singolo (“in ragione”).

Al **contribuente**, in quanto nell’espressione “sono tenuti” può rinvenirsi la **doverosità del concorso** necessario per la stessa sopravvivenza dello Stato e per il finanziamento dei diritti costituzionali, nell’ottica di un rapporto anche orizzontale “tra contribuenti” (tra cui il carico impositivo deve essere ripartito) e non solo meramente verticale “Stato-contribuente”.

Il riconoscimento della centralità dell’art. 53 Cost. nel sistema tributario costituisce il frutto di un lungo percorso giurisprudenziale e dottrinale.

Infatti, all’indomani dell’entrata in vigore della Costituzione, erano state sostenute **tesi svalutative** del principio di capacità contributiva.

Si riteneva, in particolare, che questo articolo rientrasse fra le **norme a carattere meramente “programmatico”**, indicante una mera direttiva futura per il legislatore e privo di qualsiasi valore vincolante.