

Rivista di Diritto Tributario

FONDATORI: Gaspare Falsitta e Augusto Fantozzi

www.rivistadirittotributario.it

Rivista bimestrale

Vol. XXXIV - Febbraio 2024

1

DIREZIONE SCIENTIFICA: Loredana Carpentieri - Angelo Contrino - Daniel Gutmann - Adolfo Martín Jiménez - Guglielmo Maisto - Enrico Marellò - Franco Paparella - Gaetano Ragucci - Roberto Schiavolin - Mauro Trivellin - Giuseppe Zizzo

COMPONENTI ONORARI: Francesco D'Ayala Valva - Andrea Fedele - Piera Filippi - Salvatore La Rosa - Francesco Moschetti - Pasquale Russo

In evidenza:

- La tipologia dei tributi nell'ordinamento italiano. I percorsi dell'elaborazione teorica in mancanza di codificazione
Lorenzo Del Federico
- Sulla giustizia predittiva ovvero di quel che accade quando il mito della calcolabilità del diritto incontra i pregiudizi sulla materia tributaria
Valeria Mastroiacovo
- Considerazioni sulla sottoscrizione dell'avviso di accertamento (anche alla luce delle riforme di fine 2023)
Roberto Schiavolin
- Accertamento tributario e modelli predittivi del rischio di evasione fiscale: il ruolo dell'IA tra tutela dei dati personali e principio del "giusto" procedimento
Daniela Conte
- Note minime in tema di plurime rideterminazioni del valore di partecipazioni e terreni
Pier Luca Cardella

Rivista di Diritto Tributario

Coordinamento della parte prima: Loredana Carpentieri
Coordinamento della parte seconda: Francesco D'Ayala Valva
Coordinamento della parte terza: Gaetano Ragucci
Coordinamento della parte quarta: Piera Filippi
Coordinamento della parte quinta: Guglielmo Maisto

Comitato di redazione:

Daniela Conte (coordinatrice) - Susanna Cannizzaro - Pier Luca Cardella - Barbara Denora - Stefano Dorigo - Francesco Farri - Marco Fasola - Stefania Gianoncelli - Antonio Guidara - Giuseppe Ingrao - Antonio Marinello - Rossella Miceli - Giovanni Moschetti - Francesco Pedrotti - Antonio Perrone - Concetta Ricci - Stefano Maria Ronco - Paola Rossi - Adriana Salvati - Costantino Scalinci

Segreteria di redazione: Gloria Giacomelli
ggiacomelli@pacinieditore.it
Phone +39 050 31 30 243 - Fax +39 050 31 30 300

Gli organi, l'organizzazione della Rivista e la procedura per la pubblicazione dei contributi sono disciplinati dal Regolamento e dal Codice Etico consultabili sul sito <http://www.rivistadirittotributario.it/> in conformità ai criteri adottati dall'ANVUR ai fini della classificazione e della individuazione delle riviste di Fascia A.

DOTTRINA

In ricordo del prof. Ivo Caraccioli.....	I, 1
Susanna Cannizzaro	
Meccanismo “Prezzo valore” e sua evoluzione: impatto sistematico nell’assetto del tributo di registro. Il caso degli atti giudiziari (nota a Cass. nn. 31100/2023 e 2581/2023)	II, 32
Pier Luca Cardella	
Note minime in tema di plurime rideterminazioni del valore di partecipazioni e terreni (nota a Cass. n. 37583/2022)	II, 6
Daniela Conte	
Accertamento tributario e modelli predittivi del rischio di evasione fiscale: il ruolo dell’IA tra tutela dei dati personali e principio del “giusto” procedimento	I, 125
Federico Consulich	
La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa di organizzazione: il caso del <i>Tax Control Framework</i>	III, 5
Davide Corrado	
Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione <i>ex art. 363-bis</i> c.p.c. e la sua possibile estensione al processo tributario (nota a Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, n. 428/2023).....	II, 67
Lorenzo Del Federico	
La tipologia dei tributi nell’ordinamento italiano. I percorsi dell’elaborazione teorica in mancanza di codificazione	I, 5
Stefanie Geringer	
<i>Alignment of financial and tax accounting standards from a constitutional perspective</i>	V, 1
Valeria Mastroiacovo	
Sulla giustizia predittiva ovvero di quel che accade quando il mito della calcolabilità del diritto incontra i pregiudizi sulla materia tributaria	I, 43

Andrea Perini	
In memoria di Ivo Caraccioli.....	III, 1
Roberto Schiavolin	
Considerazioni sulla sottoscrizione dell'avviso di accertamento (anche alla luce delle riforme di fine 2023).....	I, 85
Rubrica di diritto penale tributario	
a cura di Gaetano Ragucci.....	III, 5
Rubrica di diritto tributario internazionale e comparato	
a cura di Guglielmo Maisto.....	V, 1
Gli articoli e le note pubblicati nel fascicolo sono stati sottoposti a revisione esterna nel rispetto dei criteri stabiliti dall'ANVUR e sono stati valutati positivamente dai proff. E.M. Ambrosetti, M. De Cristofaro, G. Gaffuri, G. Ingraio, A. Marcheselli, F. Pistolesi, A. Viotto	

INDICE ANALITICO

IMPOSTE DIRETTE

IRFEF

REDDITI DIVERSI

<i>Capital gains</i> – Disciplina sopravvenuta – Rideterminazione del valore della partecipazione – Imposta già pagata con la precedente rivalutazione – Facoltà di scomputo – Conseguenze (Cass., ordinanza 22 dicembre 2022, n. 37583 con nota di Pier Luca Cardella).....	II, 1
--	-------

IMPOSTE INDIRETTE

IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE

Trasferimento di immobile – Criterio del c.d. “prezzo-valore” – Divisione giudiziale – Termine per l'opzione (Cass., sentenze 8 novembre 2023, n. 31100 e 27 gennaio 2023, n. 2581 con nota di Susanna Cannizzaro).....	II, 23
--	--------

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Rinvio pregiudiziale – Applicabilità dell'art. 363- <i>bis</i> c.p.c. (Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Agrigento, ordinanza 31 marzo 2023, n. 428 con nota di Davide Corrado.....	II, 51
--	--------

INDICE CRONOLOGICO

Cass., sez. V	
20 ottobre 2023 - 8 novembre 2023, n. 31100	II, 23
11 gennaio 2023 - 27 gennaio 2023, n. 2581.....	II, 26
 Cass., sez. VI	
23 novembre 2022 - 22 dicembre 2022, n. 37583	II, 1
 Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, Sez. V	
28 marzo 2023 - 31 marzo 2023, n. 428.....	II, 51

Elenco dei revisori esterni

Nicolò Abriani - Alberto Alessandri - Fabrizio Amatucci - Enrico Mario Ambrosetti - Massimo Basilavecchia - Mario Bertolissi - Andrea Carinci - Alfonso Cellotto - Marco Cian - Giuseppe Cipolla - Silvia Cipollina - Andrea Colli Vignarelli - Alberto Comelli - Giandomenico Comporti - Giuseppe Corasaniti - Roberto Cordeiro Guerra - Adriano Di Pietro - Marco De Cristofaro - Lorenzo Del Federico - Eugenio Della Valle - Vittorio Domenichelli - Mario Esposito - Valerio Ficari - Franco Fichera - Gianfranco Gaffuri - Franco Gallo - Gian Luigi Gatta - Emilio Giardina - Andrea Giovanardi - Alessandro Giovannini - Giuseppe Ingrao - Manlio Ingrosso - Maurizio Logozzo - Massimo Luciani - Francesco Macario - Jacques Malherbe - Alberto Marcheselli - Giuseppe Marini - Valeria Mastroiacovo - Giuseppe Melis - Sebastiano Maurizio Messina - Salvatore Muleo - Mario Nussi - Andrea Parlato - Paolo Patrono - Leonardo Perrone - Franco Picciaredda - Maria C. Pierro - Cesare Pinelli - Francesco Pistolesi - Pasquale Pistone - Barbara Randazzo - Franco Randazzo - Claudio Sacchetto - Guido Salanitro - Livia Salvini - Salvatore Sammartino - Dario Stevanato - Giovanni Strampelli - Maria Teresa Soler Roch - Thomas Tassani - Giuseppe Tinelli - Gianluigi Tosato - Loris Tosi - Antonio Uricchio - Arianna Vedaschi - Vito Velluzzi - Paolo Veneziani - Marco Versigliani - Antonio Viotto - Tiziana Vitarelli

La tipologia dei tributi nell'ordinamento italiano. I percorsi dell'elaborazione teorica in mancanza di codificazione*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Profilo evolutivo: il tributo tra supremazia dello Stato ed obbligazione *ex lege*. – 3. La tassa come onere: oltre la coattività nell'imposizione tributaria. – 4. La riaffermazione della tesi dominante: tassa come obbligazione tributaria *ex lege* ed anticipazione del prelievo. – 5. La distinzione tra imposte, tasse e contributi. – 6. La definizione dei concetti. – 7. La casistica legislativa. – 8. Tasse, contributi e criteri di riparto delle spese pubbliche. – 9. I principi del costo e dell'equivalenza. – 10. Prestazioni imposte *ex art. 23 Cost.*, tributi e corrispettivi. – 11. Tasse, tariffe, canoni e prezzi pubblici. – 12. Conclusioni.

L'evoluzione del concetto e della tipologia dei tributi nell'ordinamento italiano presenta profili simili a quelli degli ordinamenti in cui da tempo è presente una legge generale tributaria (Germania, Francia, Spagna e Portogallo). In tutti i sistemi è possibile riscontrare la ricorrente tendenza legislativa ad impiegare espressioni quali corrispettivo, prezzo pubblico, canone, diritto remunerativo ecc., per gestire entrate pubbliche senza le garanzie fondamentali poste come limite all'imposizione tributaria. La codificazione non è riuscita quindi ad arginare tale fenomeno. Tuttavia la tipologia dei tributi stenta ad assumere una connotazione chiara ed una stabile dimensione sistematica, in quanto la fonte tipicamente legale del prelievo tributario finisce con l'assicurare alla legislazione un ruolo creativo del tutto svincolato dai modelli impositivi; modelli non codificati (come in Italia), o codificati da leggi ordinarie (dedicate alle imposte come in Germania e Francia, o a tutti i diversi tributi come in Spagna e Portogallo), ma di certo sempre subordinati rispetto alla produzione legislativa. Ciononostante, sembra possibile delineare alcuni risultati utili rispetto ai quali il diritto tributario italiano esprime linee di convergenza analoghe a quelle di altri Paesi, e principalmente di Germania, Spagna, Portogallo e Francia. Il tentativo teorico di delimitare il diritto tributario allo studio delle sole imposte, emarginando le tasse ed i contributi, tanto da dar corpo ad un più puro ed omogeneo diritto delle imposte (*Steuerrecht*) non ha avuto successo. Ed invero, dalla legislazione emerge la sussistenza di regimi ed elementi sintomatici della natura tributaria per quanto riguarda l'obbligazione tributaria, l'accertamento, la liquidazione, il rimborso, la decadenza, la prescrizione ecc.; i procedimenti sanzionatori e le sanzioni; la riscossione ed i privilegi; la giurisdizione. Si tratta di

* Contributo destinato al volume celebrativo dei 25 anni della *Lei Geral Tributaria* del Portogallo, a cura di Nina Aguiar.

profili sintomatici della natura tributaria del prelievo, al tempo stesso rilevanti sul piano applicativo e concreto.

The evolution of the concept and typology of taxes in the Italian legal system presents profiles similar to those of the systems in which a general tax law has long been present (Germany, France, Spain and Portugal). In all systems it is possible to find the recurring legislative tendency to use expressions such as consideration, public price, fee, remuneration right, etc., to manage public revenue without the fundamental guarantees placed as a limit to tax imposition. Codification has therefore failed to stem this phenomenon. However, the typology of taxes struggles to take on a clear connotation and a stable systematic dimension, as the typically legal source of the tax levy ends up ensuring that legislation has a creative role that is completely independent of taxation models; models that are not codified (as in Italy), or codified by ordinary laws (dedicated to taxes as in Germany and France, or to all the different taxes as in Spain and Portugal), but certainly always subordinate to legislative production. Nonetheless, it seems possible to outline some useful results with respect to which Italian tax law expresses lines of convergence similar to those of other countries, and mainly Germany, Spain, Portugal and France. The theoretical attempt to limit tax law to the study of taxes alone, marginalizing taxes and contributions, so as to give shape to a purer and more homogeneous tax law (Steuerrecht) was not successful. And indeed, from the legislation emerges the existence of regimes and elements symptomatic of the tax nature regarding tax obligation, assessment, liquidation, reimbursement, forfeiture, prescription, etc.; sanctioning procedures and sanctions; collection and privileges; jurisdiction. These are symptomatic profiles of the fiscal nature of the levy, at the same time relevant on an applicative and concrete level.

1. Premessa. – L'analisi della tipologia dei tributi nell'ordinamento italiano evidenzia subito alcune particolarità: la mancanza di una legge generale tributaria, presente invece in ordinamenti molto simili (soprattutto Germania, Francia, Portogallo e Spagna), la mancanza di norme costituzionali rilevanti sul piano qualificatorio, il ricorrente tentativo legislativo di introdurre prelievi a favore dello Stato e degli altri enti pubblici senza rispettare i limiti ed i vincoli propri della fiscalità.

In particolare, assumono interesse i percorsi seguiti dalla dottrina italiana nell'elaborazione del concetto di tributo e nella identificazione delle sue varie tipologie in mancanza di una codificazione della materia, o quantomeno di una legge generale dedicata agli istituti ed alle categorie fondamentali della fiscalità (1). Un siffatto corpus normativo manca sin dalla fondazione dello

(1) Nel 1942, nel pieno della guerra e dell'era delle codificazioni, presso l'Istituto

Stato unitario italiano (17 marzo 1861), e la grave lacuna è stata appena attenuata, nel 2000, dall'avvento dello Statuto dei diritti del contribuente.

Celebrandosi in questa sede l'anniversario della *lei geral tributária* del Portogallo, va evidenziato che uno dei principali difetti del sistema tributario italiano è proprio la mancanza di una codificazione o comunque di una vera e propria legge generale (2).

I fondamentali concetti del diritto tributario italiano sono rimasti a lungo avvolti nelle nebbie (3), ma ciò non solo per la carenza di codificazione, ma anche per la concomitanza di molteplici fattori negativi, quali: l'ibridazione di concetti economici e giuridici, che, anche in ragione delle reazioni e contrapposizioni che ha provocato, costituisce una sorta di peccato originale della materia; la tardiva acquisizione di autonomia scientifica da parte del diritto tributario; i rilevanti, ed inevitabili, condizionamenti ideologici, delle elaborazioni dottrinali, svincolate dalle inesistenti definizioni legislative degli istituti fondamentali; il ruolo marginale della giustizia tributaria, che soltanto in anni recenti ha assunto ruolo, prestigio e status propri di una vera giurisdizione.

Se è vero che in tale contesto i concetti di tributo, imposta, tassa e corrispettivo dei pubblici servizi, assumono un particolare rilievo, anche per la delimitazione della materia, è altrettanto vero che non si può prescindere dalla

Nazionale di Finanza Corporativa svolse i propri lavori un'apposita Commissione che ebbe a redigere un progetto di codice tributario, accompagnato da una relazione illustrativa elaborata da E. Vanoni (sulla vicenda storica v. R. BRACCINI, *Un progetto di codice tributario del 1942*, in *Riv. storia dir. it.*, 1998, 5, ma sul tema spicca tutt'ora il risalente contributo di E. VANONI, *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1938, I, 361, ora in *Opere giuridiche*, II, a cura di F. FORTE e C. LONGOBARDI, Milano 1961, 413.

(2) V. per tutti E. DE MITA, *Una legge generale sulla applicazione delle imposte, premesse alla formazione di un codice fiscale*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 498, ora anche in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, 25 s.; ID., *La legalità tributaria*, Milano 1993, 34.

(3) N. D'AMATI, *Diritto tributario. Teoria e critica*, Torino, 1985, 75, dopo aver evidenziato che la nozione di tributo consiste in una creazione dogmatica, per molti aspetti analoga a quella di negozio giuridico e che tale nozione è (almeno secondo gran parte della dottrina) controversa ed indefinita, così come, conseguenzialmente, quella di diritto tributario) riprende un aforisma di Bertrand Russel, il quale «prendendo spunto dalla ritrosia dei cultori della matematica a formulare una nozione della propria disciplina» avrebbe «definito questa come ciò che studiano i matematici» e giunge paradossalmente ad affermare che «analogamente, si può definire il diritto tributario come ciò che studiano i tributaristi, nell'ovvio presupposto che il tributo esiste solo come oggetto di riflessione di questi studiosi» (76, nota 29). È appena il caso di aggiungere che in realtà la nozione dogmatica di tributo è molto più creativa, posto che, a differenza del negozio giuridico, anche le fattispecie sottostanti (imposta, tassa e contributo) sono prive di definizioni legislative.

storizzazione del fenomeno finanziario e quindi dalla relatività delle tesi di volta in volta affermatesi. Ma resta inteso che in una circoscritta ed omogenea fase storica, in presenza di dati normativi stabili, le tesi giuridiche debbano tornare ad essere vagliate e confrontate per la loro fondatezza, pur consci della portata euristica delle definizioni. D'altro canto la percezione logico-sistematica e la ricostruzione critica di un settore dell'ordinamento, così come di un certo istituto, o meglio, per dirla in termini ancora più generali, la delimitazione oggettiva dell'indagine giuridica «può essere rappresentata staticamente, ossia fissata nella struttura che essa assume, per l'interprete, in un determinato momento storico... oppure nel suo svolgimento (aspetto dinamico della rappresentazione), come “realtà” suscettibile di subire modificazioni, integrazioni ecc.» (4).

Sul piano storico evolutivo la promulgazione in Germania della Reichabgabernordnung nel 1919 ha innestato un fenomeno di marcata catalizzazione dell'attenzione degli studiosi sull'imposta, oggetto esclusivo della codificazione tedesca; ciononostante si è manifestata la tendenza a preservare la peculiarità del diritto tributario italiano, caratterizzato da variegate tipologie di tributo (5).

Parte della dottrina è giunta a teorizzare la delimitazione del diritto tributario allo studio delle sole imposte, emarginando le tasse ed i contributi. Ciò in quanto solo le imposte costituiscono un gruppo omogeneo di prestazioni, mentre le tasse ed i contributi presentano una disciplina frammentaria ed eterogenea, e non avrebbero giustificazione nella capacità contributiva *ex art. 53 Cost.* (6). Ciononostante, al di là delle aspirazioni dogmatiche, nella

(4) Così M. TRIMELONI, *Diritto tributario*, in *Digesto, disc. priv. sez. comm.*, 660.

(5) La supervalutazione del ruolo della *Reichabgabernordungen* e delle forti influenze derivanti dallo *Steuerrecht* ha rischiato di obliterare le ben più remote radici del diritto tributario italiano, che comunque hanno resistito alle forti influenze germaniche. Sul tema v.: A. BERLIRI, *Per lo studio della storia del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1940, I, 211; ID., *Evoluzione dello studio del diritto tributario*, *ibidem* 1949, I, 66 s.; ID., *L'ordinamento tributario della prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, Milano, 1952; A. BUSCEMA, N. D'AMATI, *Documenti e discussioni sulla formazione del sistema tributario italiano*, Padova, 1961; G. MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova 1988; ID., *Storia del fisco in Italia. I, La politica fiscale della destra storica*, Torino 1995; ID., *Storia del fisco in Italia. II, La politica fiscale della sinistra storica*, Torino 1996.

Viceversa, la pur risalente esperienza francese del *Code général des impôts*, e le più recenti leggi generali tributarie spagnola e portoghese, non hanno prodotto particolare impatto sulla dottrina italiana.

(6) Così E. DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987, 8; ID., *Principi di*

legislazione si registra una persistente e rilevante presenza delle tasse e dei contributi e sul piano teorico prevale l'orientamento favorevole ad una concezione ampia ed unitaria del tributo, tale da ricomprendere le imposte, le tasse ed i contributi (7).

Del resto in vari paesi dell'Unione Europea (e non solo in Italia) negli ultimi anni la crisi dell'imposizione sui redditi, personale e progressiva, la rigidità dell'imposta sul valore aggiunto, fortemente armonizzata dalle direttive comunitarie, il ridimensionamento dell'imposizione indiretta sugli affari, i rigori di bilancio imposti dai trattati comunitari, la concorrenza fiscali fra Stati, il favor da globalizzazione, prepotentemente ottenuto, sia pure a fasi alterne, dalle multinazionali e dai grandi operatori finanziari, hanno costretto le finanze pubbliche a rivitalizzare multiformi meccanismi di prelievo diversi dalle tradizionali imposte sui redditi, sul patrimonio o sul consumo. Inoltre, la crisi dello Stato sociale, il rinnovato liberismo e le pressioni disgreganti dei localismi ridanno vigore alla concezione del tributo come scambio. Si spiega così la ridestata attenzione per le tasse ed i contributi, per i tributi paracommutativi o causali, per le tariffe ed in generale per i prezzi pubblici, che nell'era del *welfare* erano stati piuttosto trascurati, dominando politiche di acquisizione delle entrate pubbliche fondate su principi solidaristici e finalità redistributive. La tendenza a finanziare i servizi divisibili mediante le imposte va attenuandosi, mentre riprendono vigore le forme di finanziamento ispirate dalla logica del beneficio e della controprestazione.

Il rischio più grave sta nell'eventualità che il Legislatore qualifichi e disciplini come corrispettivo, o come prezzo pubblico, una determinata entrata attinente ad un servizio divisibile, sottraendola alle garanzie fondamentali (in primo luogo costituzionali) poste come limite all'imposizione tributaria, utilizzando poi impropriamente tale prelievo come imposta, per finanziare le spese pubbliche generali. Ed è appena il caso di evidenziare che tale abuso

diritto tributario, Milano 1999, 9; in senso analogo fra i tanti: G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1994, 8-12; F. BOSELLO, *Note sparse sulla identificazione dell'oggetto del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1994, I, 218; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, 17-18.

(7) Secondo una tradizione comune a Germania, Spagna, Francia, Italia e Portogallo, basata sulla casistica legislativa, nonostante le aspirazioni dogmatiche (orientate verso una concezione binaria imposta/tassa); v. ad es., C. GARCÍA NOVOA, *El Concepto de Tributo*, Marcial Pons, 2012, 261 ss.; S. TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, Coimbra, 2013, 82 ss.; J. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, 33 ss.

legislativo gioca frequentemente su ambiguità ed equivoci ricorrenti in tema di corrispettivi, prezzi pubblici, tasse e contributi.

Un problema centrale del diritto tributario è quindi quello della tipologia dei tributi, ovvero dei rapporti tra i concetti di tributo, imposta, contributo, tassa, corrispettivo dei pubblici servizi ecc. In tale contesto assume rilievo fondamentale il concetto di tassa, per sua natura “mediano”, per cui, una volta delimitati i confini sul versante tributario, e posti i criteri di differenziazione rispetto all’imposta, diventa necessario distinguere le tasse ed i contributi dalle entrate extratributarie e quindi dai corrispettivi, dai prezzi pubblici ecc.

Quello così delineato è l’asse portante del presente scritto, in cui non sarà possibile indugiare sulle altre correnti classificazioni dei tributi diffuse in Italia, ove si parla di tributi personali e reali, diretti ed indiretti, generali o speciali, Statali, regionali, locali ecc., istantanei e periodici, di scopo e vincolati, sul reddito, sul consumo, sul patrimonio ecc.

Per altro verso non ci si soffermerà sui profili della parafiscalità e dell’extrafiscalità, in quanto per consolidata tradizione dogmatica l’analisi e la classificazione dei tributi nell’ordinamento italiano tende a svalutare il profilo funzionale ed a negare rilevanza alla multifunzionalità (8), a differenza di quello che accade in altri Paesi, in cui si parla correntemente di tributi fiscali, parafiscali ed extrafiscali a seconda della priorità della funzione tributaria, della natura dell’ente impositore e del tipo di spesa pubblica finanziata (v. ad es. l’art. 3 della legge generale tributaria portoghese, L. 17 dicembre, 1998, n. 398, ma nella legislazione e nella corrente terminologia giuridica sono significative anche le esperienze francese e spagnola).

2. Profilo evolutivo: il tributo tra supremazia dello Stato ed obbligatione ex lege. – L’inquadramento sistematico della tassa è risultato problematico sin dalla formazione del moderno diritto tributario. Per un verso sono state notevoli le influenze della teoria economica dei prezzi politici (prezzi pubblici), che studiando il prelievo commutativo come strumento di finanza pubblica ha

(8) Per i riferimenti essenziali al tema della parafiscalità e dell’extrafiscalità nello scenario italiano v.: G. STEFANI, *Presupposti e sviluppi della teoria della parafiscalità*, in AA.Vv., *Storia e storiografia del pensiero finanziario*, Padova, 1960, 3431; F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973; F. FORTE, *Parafiscalità*, in *Noviss. Dig. It.*, 376; R. BRACCINI, *Parafiscalità*, in *Digesto, disc. priv. sez. comm.*, 456; per lo scenario europeo v. AA.Vv., *The Concept of Tax*, a cura di B. PEETERS, *IBFD - Amsterdam*, 2007.

costruito l'articolata ripartizione dei prezzi in base ai meccanismi di formazione ed agli effetti economici, postulando l'assoluta irrilevanza della disciplina giuridica delle fattispecie (9). Per altro verso, nei primi decenni del 900, lo studio della tassa ha dovuto conciliarsi, arduamente, con la diffusa concezione del prelievo fiscale come tipica e fondamentale espressione della sovranità dello Stato, in cui il singolo rapporto tributario si riduce ad una correlazione tra supremazia dello Stato e soggezione del contribuente (10).

Si tratta della concezione tradizionale del fenomeno tributario, che, pur nel suo delicato equilibrio dogmatico, è risultata sino ad oggi predominante.

Tuttavia, è emersa l'estrema difficoltà di conciliare lo schema legge-presupposto-obbligazione tributaria con la tesi che tenta di recuperare nella sfera dell'imposizione fiscale anche le tasse ed i contributi. Ciononostante l'elaborazione teorica, sia pure a fatica, è giunta ad inquadrare la tassa ed i contributi nello schema classico e la concezione unitaria del fenomeno tributario ha infine portando a delineare il diritto tributario come branca giuridica avente ad oggetto i tributi. Questi, secondo la tesi di A.D. Giannini, divenuta ben presto dominante, presentano la seguente triplice caratteristica «...sono dovuti ad un ente pubblico; ...trovano il loro fondamento giuridico nel potere d'impero dello Stato; ...sono imposti allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dello stesso». La differenziazione tra imposte e tasse si rinviene nella natura del presupposto, «l'imposta si ricollega ad una situazione di fatto, che in tanto forma oggetto di imposizione, in quanto è considerata la manifestazione, diretta o indiretta, d'una certa capacità contributiva, una situazione che perciò tocca esclusivamente la persona dell'obbligato e la sfera della sua attività, senza alcuna relazione, neanche di fatto con l'attività dell'ente pubblico; mentre il presupposto della tassa consiste in una situazione di fatto che determina o necessariamente si riannoda all'esplicazione di un'attività dell'ente pubblico nei riguardi dell'obbligato», la cui richiesta non rileva ai fini classificatori (11).

(9) V. per tutti A. DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1934, 55 ss.

(10) A. FEDELE, *Art. 23, in Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA, *Rapporti civili, Artt. 22 e 23*, Bologna-Roma, 1978, 24-25; in senso analogo v. pure C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova 1984, 27 ss. Sull'evoluzione del dibattito e sui più recenti approdi v. per tutti M. INGROSSO, *Tributo e Sovranità*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE e C. BERLIRI, Napoli, 2006, 137.

(11) Così A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino 1956,

Ovviamente ormai da tempo la sopravvalutazione della sovranità e della supremazia hanno lasciato spazio ad una moderna concezione del tributo come espressione del fondamentale dovere di solidarietà (12), ma le teorie tradizionali hanno caratterizzato marcatamente gli anni in cui la materia tributaria ha assunto dignità ed autonomia scientifica (13).

3. La tassa come onere: oltre la coattività nell'imposizione tributaria.
 – La ricostruzione della tassa secondo lo schema classico, in modo tale che risulti possibile al tempo stesso configurare la domanda, in quanto prevista dalla legge, come fatto generatore dell'obbligazione, e pure considerare come presupposto la prestazione del servizio (ove manchi la domanda), attenua le peculiarità di questo tributo. Vengono infatti ignorati la valenza volontaristica della domanda, il rapporto tra la prestazione dell'ente pubblico e l'utilità dell'amministrato, la spontaneità del versamento. In sostanza viene ignorato il tratto che ancor oggi, frequentemente, caratterizza la tassa rispetto all'imposta: la realizzazione del prelievo è assicurata indefettibilmente dall'interesse dell'utente alla prestazione del servizio.

Pertanto, alcuni studiosi hanno tentato di spiegare il meccanismo di attuazione della tassa utilizzando il concetto di onere. Questo orientamento ha trovato la più approfondita elaborazione negli studi di A. Berliri, il quale ebbe a definire la tassa c.d. facoltativa: - come «la spontanea prestazione di dare o di fare avente per oggetto una somma di danaro o un valore bollato o la spontanea assunzione di una obbligazione, costituenti una condizione necessaria per conseguire un determinato vantaggio e della quale non si può chiedere la restituzione una volta conseguito il vantaggio». Tale definizione prende spunto dalla constatazione che «nella tassa non esiste prima del pagamento alcuna obbligazione tra ente pubblico e privato; il contribuente che paga una tassa non paga perché deve pagare, ma unicamente perché vuole pagare, tanto è

103.

(12) V. per tutti L. ANTONINI, *Introduzione* al volume AA.Vv., *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, a cura di V. MASTROIACOVO e G. MELIS, Torino, 2022; una analoga evoluzione è maturata anche negli altri ordinamenti europei, v. ad es.: J. CASALTA NABAIS, S. TAVARES DA SILVA, *O estado pos moderno e a figura dos tributos*, in AA.Vv., *Estudios em Memoria do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanchez*, III, 2011, Coimbra, 261 ss.; C. GARCÍA NOVOA, *El Concepto de Tributo*, cit., 95 ss.

(13) Sulla vicenda v. S. CIPOLLINA, *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, I, 163.

vero che ove non paghi lo Stato non può agire in alcun modo per costringerlo ma può solo rifiutare il servizio richiesto. Il pagamento della tassa non è quindi un pagamento in senso tecnico, una “*solutio*” destinata ad estinguere un precedente vincolo giuridico, ma una dazione destinata a porre in essere una condizione necessaria per conseguire un determinato vantaggio», e quindi in definitiva la tassa va ricondotta «in quel più generale istituto giuridico... che è l'onere» (14).

Della concezione della tassa come onere sarebbero corollari l'inapplicabilità del principio di riserva di legge *ex art. 23 Cost.*, la negazione della natura tributaria delle stesse e quindi l'irrelevanza dei principi di cui all'*art. 53 Cost.*

La teoria della tassa come onere è stata decisamente avversata dalla dottrina dominante che l'ha criticata sotto molteplici aspetti, eccependo in particolare che: - anche in termini puramente civilistici la domanda dell'amministrato non è espressione di “*facultas agendi*”, ma si configura come fatto costitutivo dell'obbligo tributario; - al di là delle apparenze in realtà nelle tasse il fatto costitutivo dell'obbligazione è variamente articolato, potendo essere a volte successivo, a volte contemporaneo al versamento, secondo il fenomeno della così detta anticipazione del prelievo rispetto alla nascita dell'obbligazione; - una volta delineato il peculiare meccanismo dell'onere nella fase di attuazione del prelievo resta comunque irrisolto il problema della natura giuridica delle tasse facoltative.

Ciononostante, lo schema dell'onere assume grande rilevanza sistematica, in quanto amplia lo strumentario tributario sino a ricomprendere meccanismi di prelievo non coattivi.

4. La riaffermazione della tesi dominante: tassa come obbligazione tributaria *ex lege* ed anticipazione del prelievo. – La teoria della tassa come onere è rimasta isolata.

Un primo orientamento dottrinale è giunto alla riaffermazione della tesi tradizionalmente dominante attraverso l'esclusione della situazione giuridica soggettiva del contribuente dalla categoria dell'onere ed il suo inquadramento nell'ambito dello schema classico, giacché anche nelle così dette tasse di domanda (tasse volontarie, o facoltative), ove il pagamento (spontaneo) è condizione per l'acquisito di un beneficio, in realtà il soggetto, una volta determina-

(14) Così A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, I, Milano 1952, 304-305.

tosì a richiedere un certo servizio pubblico, è obbligato al pagamento (15). La domanda del privato viene quindi configurata come fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria o dell'obbligo. Una volta concepita la domanda come fatto è consequenziale ritenere che ai suoi fini non è necessaria la capacità d'agire; o meglio, più precisamente, la capacità necessaria per pagare la tassa coincide con quella necessaria per richiedere l'atto o il servizio al quale essa è correlata.

Un secondo orientamento ha spiegato l'apparente insussistenza dell'obbligo al pagamento di talune tasse e superato la tematica dell'onere, evidenziando che talvolta il fatto costitutivo dell'obbligazione può essere successivo o contemporaneo al pagamento della tassa, il tutto mediante il variegato articolarsi del fenomeno dell'anticipazione del pagamento rispetto alla nascita dell'obbligazione; anche per tale via si riconduce, unitariamente, la tassa al modulo dell'obbligazione *ex lege* (16).

La tesi che ingloba nel presupposto la "richiesta" come mero fatto giuridico è solo in parte condivisibile, giacché ciò che confluisce nella fattispecie tributaria non è la "richiesta" (intesa come fatto), bensì l'effetto della "richiesta", per cui assume significato la natura giuridica della fattispecie causativa, onde verificarne l'idoneità a produrre l'effetto. La categoria delle tasse facoltative, alla cui base è stato individuato l'onere, o comunque una situazione non doverosa, è quindi compatibile con lo schema classico del tributo a condizione di riconoscere rilevanza al requisito del vantaggio individuale (§ 5), idoneo di per sé a spiegare e salvaguardare l'esistenza di prelievi tributari non coattivi. Certo è che la rilevanza di tale modulo ha minore importanza di quanto possa apparire, giacché la fonte legale dell'obbligazione va sempre più perdendo rilevanza in favore della funzione del prelievo e del regime giuridico della fattispecie.

Un punto fondamentale per comprendere il ridimensionamento dello schema classico, attiene al cruciale passaggio, ormai conclusosi, dalla coattività della fonte all'autoritarità del rapporto, su cui si incentra l'elaborazione

(15) V. per tutti G.A. MICHELI, *L'onere della prova*, Padova 1966, 64, nota 12; Id., *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, già in *Riv. dir. fin.*, 1964, I, 3, ed ora in *Opere Minori di diritto tributario*, II, Milano, 1982, 21.

(16) E. ANTONINI, *La formulazione della legge e le categorie giuridiche: in particolare della tassa come onere*, in *Studi in onore di A. D. Giannini*, Milano, 1961, 103.

del concetto di prestazioni imposte *ex art. 23 Cost.* (v. § 10, anche per quanto riguarda l'applicabilità della riserva di legge alle tasse) (17).

5. *La distinzione tra imposte, tasse e contributi.* – È stato acutamente osservato «come l'originaria assunzione» (ancor oggi comunemente condivisa) «per cui il tributo, manifestazione di sovranità, costituisce necessariamente un intervento autoritativo nella sfera patrimoniale dei privati, abbia condizionato tutto lo svolgimento della tassa nella dottrina giuridica, riducendo le possibili soluzioni del problema ad una alternativa elementare: o la tassa si realizza in uno schema tipicamente coercitivo (obbligazione di fonte non negoziale), ed allora è un tributo, ma perde effettiva rilevanza giuridica la sua distinzione dall'imposta, ovvero manca in essa il carattere della coercività ed allora non è un tributo» (18).

Infatti, la dottrina dominante pone la coattività come requisito essenziale del tributo e recepisce sostanzialmente la tradizionale teorica di A.D. Giannini, ritenendo che la distinzione della tassa rispetto all'imposta ed agli altri tributi vada rinvenuta nel particolare atteggiarsi del presupposto, e quindi nella relazione fatto tassabile-prestazione tributaria.

Viceversa, a prescindere dall'inconferente profilo della coattività (v. *infra*): - il presupposto dell'obbligazione tributaria deve essere inteso come fattispecie complessa; - soltanto l'esame unitario della fattispecie imponibile

(17) Sul concetto di prestazione imposta *ex art. 23 Cost. it.*, che implica assetti autoritativi, prescindendo dalla coattività, v. *infra* § 10. Il percorso che ha portato all'elaborazione delle prestazioni patrimoniali imposte da parte della Corte costituzionale italiana è stato valorizzato anche dal Tribunale costituzionale spagnolo sulla base dell'art. 31 Cost. (v. per tutte la sentenza 14.12.1995, n. 185, commentata da J. RAMALLO MASSANET, *Tasas, precios publicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)*, in *Rev. esp. der. fin.*, 1996, 237 ss., e da ultimo C. GARCÍA NOVOA, *El Concepto de Tributo*, cit., 173 ss.

Anche in Francia si è verificata una analoga evoluzione giurisprudenziale a fronte dell'art. 34 Cost. La dottrina ha reiteratamente proposto la suddivisione dei prelievi obbligatori in due grandi categorie, le imposte ed i prelievi collegati ad una controprestazione. Tuttavia, la giurisprudenza costituzionale non ha mai recepito tale bipartizione, sviluppando una sistematica fondata sulla natura dell'autorità che ha il potere di istituire il prelievo, e giungendo infine a distinguere le «imposizioni di ogni natura» (imposizioni fiscali in senso stretto), dai prelievi (così detti extrafiscali) posti fuori dall'ambito applicativo dell'art. 34, individuati, nelle «remunerazioni per servizio reso», nelle tasse parafiscali e nei contributi sociali (v. per in particolare L. PHILIP, *Les Fondamentes Constitutionnels des Finances Publiques*, Paris, 1995, 77 ss. e M. COLLET, *Droit fiscal*, Paris, 2015, 22 ss.).

(18) A. FEDELE, *La tassa*, ed. provv., Siena, 1974, 48.

può consentire di percepire e coordinare al meglio i relativi dati strutturali, funzionali e formali.

Ciò posto, sul piano descrittivo distinguere la tassa dall'imposta risulta alquanto agevole, si dirà che la tassa è legata ad un'attività amministrativa riguardante specificamente il contribuente mentre l'imposta colpisce fatti che manifestano la capacità contributiva del soggetto, che la tassa è (para) commutativa mentre l'imposta è contributiva ecc. (analoghe considerazioni si pongono per il contributo). Tuttavia, salva la distinzione di principio, è piuttosto difficoltoso individuare un regime giuridico peculiare della tassa e del contributo rispetto a quello proprio dell'imposta. Secondo la tesi prevalente l'unica significativa differenza consisterebbe nell'inapplicabilità alle tasse del principio di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.* (ma v. §§ 10 ed 11).

Alcuni Autori ritengono peraltro che una differenza apprezzabile tra imposta e tassa (e contributi) vada rinvenuta nella acausalità della prima e nella causalità della seconda. È stato evidenziato che «comunque voglia definirsi questo tributo, resta ineliminabile la caratteristica del collegamento con uno specifico effetto goduto dal soggetto passivo... in ciò sta appunto la causa della tassa: e la causa assume carattere essenziale perché ove l'effetto non si verifici, non nasce (o si estingue) l'obbligazione; così, ad esempio, nelle ipotesi di tasse da corrispondere per ottenere uno specifico provvedimento... il tributo non sarà dovuto, e se corrisposto anticipatamente dovrà essere rimborsato, se il provvedimento è inefficace, o viene ritirato o resta ineseguito» (19). Lo spunto è suggestivo, ma a ben guardare la questione può essere risolta anche senza far ricorso al concetto di causa. Il vero problema è quello di individuare esattamente la fattispecie imponibile della tassa: nella prospettata ipotesi di tasse da corrispondere per ottenere uno specifico provvedimento la fattispecie imponibile ricomprende anche l'efficacia e la potenziale utilizzabilità dell'atto, con la conseguenza che in mancanza di ciò detta fattispecie non potrà ritenersi compiutamente verificata e quindi l'obbligazione tributaria sarà insussistente.

Quanto alla individuazione della fattispecie la tesi tradizionale ha suscitato condivisibili critiche nella parte in cui nel delimitare il presupposto della

(19) Così C. BAFILE, *Imposta*, in *Enc. giur.*, 1988, 4. In senso analogo P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, 21, il quale però al riguardo non parla esplicitamente di causa, ma si limita ad evidenziare che «l'obbligazione in cui si sostanzia la tassa non può non venir meno per mancanza di "giustificazione" tutte le volte che il suddetto scambio di utilità non si realizzi per fatto imputabile allo Stato o all'ente pubblico».

tassa ad esso riconduce ogni attività dall'ente pubblico esplicita nei confronti dell'obbligato, anche se si tratta di attività da questi non richiesta o non vantaggiosa. È stato convincentemente evidenziato che in tal modo si rischierebbe di dilatare eccessivamente la categoria della tassa; è quindi necessario qualificare il presupposto della tassa ritenendone elemento distintivo il vantaggio goduto divisibilmente, o meglio singolarmente, dal privato (20); vantaggio che nei contributi riguarda una collettività qualificata (v. *infra*).

Questa concezione restrittiva suscita una qualche perplessità. Il requisito dell'utilità individuale o del vantaggio individuale può essere accettato a patto che non venga enfatizzato: tale requisito deve essere inteso come fruizione (anche meramente potenziale) della prestazione pubblica, prescindendo dal giudizio *ex post* sulla sua vantaggiosità; non è necessario che il privato ottenga un risultato favorevole, o utile, ciò che conta è che l'effettuazione della prestazione pubblica sia individualizzata e, come tale, percepibile dal privato; in termini evocativi si potrebbe dire che la prestazione pubblica configura obbligazione di mezzi e non di risultato. Limitato in questo modo il requisito del vantaggio individuale la tesi di che trattasi non solo gode di solidi ed espliciti fondamenti normativi, ma soprattutto ha il pregio di ricondurre alla categoria dell'imposta, e quindi – secondo la tesi prevalente – nella sfera dell'art. 53 Cost., fattispecie che altrimenti, in quanto rientranti nella categoria della tassa, risulterebbero sganciate dal principio di capacità contributiva. In sostanza la tesi del vantaggio individuale diventa necessitata ed assume anche una valenza deontica, laddove il dato positivo risulti in merito laconico, proprio in ragione dell'orientamento che esclude l'applicabilità alle tasse del principio di capacità contributiva, ritenuto inerente alle sole imposizioni relative ai servizi indivisibili. Una tassa nel cui presupposto non abbia rilevanza alcuna il vantaggio individuale avrà natura giuridica di imposta, essa ancorché formalmente correlata ad un servizio divisibile risulterà in concreto volta a finanziare

(20) Trattasi di opinione diffusa, ma minoritaria, per la quale v.: E. VANONI, *Natura e interpretazione*, cit., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, 70, nota 128, Padova, 1932, ora in *Opere giuridiche*, cit.; A. BERLIRI *Principi*, cit., I, 303, 326; E. ANTONINI, *La formulazione*, cit., 91 s., 110; M.S. GIANNINI, *Ancora in tema di prezzo e di tassa*, in *Giur. cost.*, 1963; II, 692; P. RUSSO, *Manuale*, cit., 20-22; per la dottrina europea v.: K. TIPKE, J. LANG, *Steuerecht*, Köln, 1994, 46; F. KIRCHHOF, *Die Hohe der Gebuhr*, Berlin, 1981, 14, 24; G. GEST, G. TIXIER, *Manuel de droit fiscal*, Paris, 1986, 58; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERANO, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 1993, 102; A. AGUALLO AVILES, *Tasas y precios publicos*, Valladolid, 1992, 66, 132; C. GARCÍA NOVOA, *El Concepto de Tributo* cit., 261 ss.

genericamente le pubbliche spese e pertanto sarà costituzionalmente illegittima ove non sia adeguatamente giustificabile come prelievo redistributivo-solidaristico (§§ 10 ed 11). Si tratta di vicenda già sperimentata in occasione dell'evoluzione normativa del canone radiotelevisivo, per il quale però infine la Corte costituzionale italiana, pur con molte riserve da parte della dottrina, è giunta ad affermare che la sua natura di imposta non contrasta con gli artt. 3 e 53 Cost., in quanto «la costruzione, come presupposto d'imposta e come indice di capacità contributiva, della mera detenzione di un apparecchio radiotelevisivo non può essere considerata irragionevole ove venga comparata al modestissimo tributo annuo che l'utente è tenuto a pagare», e ciò quand'anche l'utente non possa in alcun modo fruire del servizio radio televisivo (21).

È appena il caso di ribadire che nonostante la rilevanza del vantaggio individuale nella fattispecie della tassa tra obbligazione e prestazione pubblica manca qualsiasi connotazione di corrispettività, manca il sinallagma contrattuale, per cui la fruizione del vantaggio non può mai essere collocata nella prospettiva civilistica dell'adempimento della prestazione; ne consegue che per potersi concretare la fattispecie imponibile (minimale) della tassa è sufficiente la mera possibilità di fruire del servizio pubblico, a prescindere dalla sua effettiva utilizzazione e/o dalla sua qualità. Ovviamente resta inteso che, pur fuori dalla prospettiva civilistica dell'adempimento delle obbligazioni, l'esistenza del servizio pubblico e «la mera possibilità di uso» rilevano ai fini della configurazione della fattispecie imponibile della tassa (22).

Le diversità tra imposta e tassa vanno ben oltre il presupposto di fatto (che comunque assume un ruolo centrale), riguardando l'intera fattispecie imponibile, si pensi: - alla coattività dell'imposta, intesa in senso tradizionale, rispetto all'autoritatività della tassa (invero le c.d. tasse facoltative non sono coattive); - al peculiare criterio di quantificazione della base imponibile che nella tassa risente del collegamento tra prelievo e godimento del bene o fruizione del servizio; - alle molteplici implicazioni, in ordine alla base imponibile, alle

(21) Così Corte Cost. n. 219/1989. Così da ultimo Corte Cost. 20.4.1989, n. 219 cit., con nota cautamente adesiva di A. FANTOZZI, *Brevi note sulla qualificazione tributaria del canone radiotelevisivo*, in *Giur. cost.*, 1988, 2537 e seg.; in senso fortemente critico v.: E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano 1993, II, 820; G. FALSITTA, *Canone tv, utenti nell'ombra e giudici nella nebbia*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 814, 815.

(22) Per la giurisprudenza italiana v.: Corte Cost. n. 81/1963 e 12.5.1988, n. 535/1988; Cass. n. 2800/1992; Cass. n. 4461/1992; Cass. n. 9434/1994).

dichiarazioni o alle richieste dei contribuenti, all'accertamento, al rimborso ecc., dovute appunto al peculiare presupposto della tassa (v. *infra*).

Analoghi problemi si pongono per i contribuiti, che nella loro variegata conformazione legislativa presentano spesso profili di coattività che li sospingono verso l'area delle imposte, mentre, talvolta presentano tratti assimilabili a quelli delle tasse. Al riguardo si pone il problema dell'ibridazione delle fattispecie, che potrebbero presentare fattori di commistione tra imposte, tasse e contribuiti, ma la dottrina assolutamente prevalente esclude la configurabilità di fenomeni del genere, optando per la teoria della prevalenza del modello principale rispetto agli altri componenti (23).

In merito alla distinzione tra tasse, contribuiti ed imposte si pongono poi diverse problematiche di rilievo applicativo, laddove – come frequentemente avviene – le norme non parlano omnicomprensivamente di tributi, ma soltanto di imposte (lasciando intendere l'esclusione delle tasse e dei contribuiti).

6. La definizione dei concetti. – A questo punto, dato per acquisito il concetto di tributo, quale prestazione patrimoniale imposta, caratterizzata dall'attitudine a determinare il concorso alle pubbliche spese (24), si può passare a delineare il concetto attuale di tassa, essendo ormai chiaro che la distinzione tra imposte, tasse e contribuiti si fonda sulla differenziazione delle fattispecie imponibili.

L'imposta si concreta in un prelievo coattivo nel quale il concorso alle pubbliche spese ha come presupposto una fattispecie per il cui verificarsi non rileva in alcun modo la correlazione tra l'attività dell'ente pubblico e l'utilità che da essa possa ritrarre il contribuente.

La tassa può essere definita come prestazione imposta, nella quale il concorso alle pubbliche spese ha come presupposto un fatto per il cui verificarsi rileva il godimento di un bene pubblico o una specifica correlazione tra l'attività dell'ente pubblico ed il vantaggio che da essa possa ritrarre il contribuente.

(23) Ad es. F. FICHERA, *I contribuiti speciali e le tasse*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, IV, 332, rileva la presenza nell'ordinamento tributario di fattispecie ibride tra imposta, tassa e contributo. *Contra*, per l'irrelevanza del fenomeno: A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, 4; M.S. GIANNINI, *Canoni e tasse di concessioni comunali (la c.d. occupazione di aree pubbliche)*, in *Giur. cost.*, 1962, I, 1310.

(24) Concetto ampiamente condiviso nella dottrina italiana, v. per tutti A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, 44.

Ovviamente tra le due prestazioni unilaterali (e non controprestazioni bilaterali) non corre alcun rapporto sinallagmatico e non v'è correlazione comutativa in senso civilistico (25): anche nei casi in cui la legge riconosce al contribuente, che ha versato la tassa, di esigere una prestazione, la sua situazione giuridica soggettiva attiva non sorge dall'avvenuto versamento, ma trova causa nell'avverarsi di un presupposto di fatto (che potrà essere più o meno complesso, tanto da ricomprendere il versamento della tassa) previsto dalla legge come determinante l'obbligo dell'ente pubblico all'effettuazione della prestazione.

Molti Autori – in genere coloro che ricollegano le tasse alle pubbliche funzioni (potestà autoritative e giurisdizionali) – escludono, aprioristicamente, dal presupposto della tassa il godimento di un bene pubblico (26). La dottrina prevalente è orientata in senso contrario in quanto non si vede come possa essere precluso al Legislatore di configurare una tassa che abbia per presupposto il godimento di un bene pubblico. Si pensi ad esempio alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche cui si contrappone l'omologo ed alternativo canone (27), che così come tutti i canoni demaniali ha natura paralocativa ed è quindi riconducibile all'area dei corrispettivi di diritto privato "speciale" (§ 11).

Come già ampiamente chiarito per il verificarsi del presupposto della tassa è sufficiente la mera possibilità di godere del bene o di fruire del servizio, a prescindere dalla reale utilizzazione o fruizione, dalla concreta utilità e dalla qualità del bene o del servizio.

Infine, un cenno particolare merita la eterogenea categoria dei contributi, nel cui ambito la dottrina individua i "contributi in senso tipico", aventi certamente natura tributaria, qualificandoli come «prestazioni pecuniarie autoritative dovute da chi ritrae un vantaggio specifico, individuale e individuabile, dall'esplicazione di un'attività pubblica e che non necessariamente

(25) Questi profili sono comunemente considerati caratterizzanti anche in Germania, Francia, Spagna e Portogallo, ove si accentua la contrapposizione unilateralità/ bilateralità v. per tutti S. TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, cit., 31 ss.

(26) M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici e la riserva di legge*, in *Riv. dir. fin.*, 1957, I, 14; E. DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, cit., 7-8; ID., *Principi*, cit., 8-9; G. GAFFURI, *Lezioni cit.*, 12; P. RUSSO, *Manuale*, cit., 24 s. Viceversa, la LGT portoghese è al riguardo inequivocabile (art. 4, comma 2).

(27) Ritenuto di natura extratributaria, Cass. Sez. Un. n. 12167/2003.

rappresentano il concorso parziale dei beneficiati al finanziamento del relativo costo» (28).

Ovviamente, per poter distinguere il contributo dalla tassa, il vantaggio specifico individuale ed individuabile deve pervenire al contribuente non quale singolo, ma quale membro di una collettività qualificata nei cui confronti l'ente pubblico svolge la propria attività ovvero in favore della quale realizza un'opera pubblica. Anche il contributo, come la tassa, si differenzia dall'imposta in ragione della peculiare struttura del presupposto e della fattispecie imponibile. Infine, anche per il contributo si pongono i consueti problemi in ordine alla natura paracommutativa del prelievo, le cui soluzioni sono in parte analoghe alla tassa.

7. *La casistica legislativa.* – In genere le imposte presentano una chiara e netta visibilità, risultando evidenti nella loro struttura la coattività, l'acausalità del presupposto, espressivo di fattori di capacità economica quali il (reddito, consumo, patrimonio), la destinazione al finanziamento della spesa pubblica generale. Agevole l'individuazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società, dell'IVA, delle accise, delle imposte sugli affari (registro, ipotecarie e catastali, successioni e donazioni) ecc.; anche la maggior parte dei tributi doganali appartiene alla categoria delle imposte, assumendo per essi rilievo l'importazione e quindi in definitiva la destinazione al consumo.

Con qualche difficoltà rispetto alle imposte (ed ai contributi) va individuata la casistica legislativa delle tasse più note:

- a) il gruppo certamente più importante è costituito dalle tasse sulle concessioni amministrative: tasse sulle concessioni governative; tasse sulle concessioni regionali; tasse sulle concessioni comunali;

(28) Così M. INGROSSO, *Contributi*, in *Digesto, disc. priv. sez. comm.*, 120; Id. *Contributi*, in *Boll. trib.*, 1987, 453; F. FICHERA, *I contributi*, cit., 303.

In Portogallo il dibattito sui contributi è particolarmente vivace in ragione dell'assimilazione alle imposte prevista dall'art. 4 LGT e dei complessi profili di costituzionalità, v. ad es.: S. VASQUES, *As Taxas de Regulação Económica em Portugal: Uma Introdução*, in AA.VV., *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, a cura di S. Vasques, Coimbra 2008, 35 ss.; in genere la dottrina portoghese, pur prendendo atto della divisione tripartita (o ternaria) che contempla anche i contributi (particolarmente diffusisi negli ultimi decenni), evidenzia la preferenza dogmatica per la più netta concezione binaria basata su imposte e tasse.

- b) un nutrito gruppo di tributi aventi natura di tassa si rinviene in materia di finanza locale, oltre alle tasse sulle concessioni, si pensi: alla tassa sui rifiuti solidi urbani, ai diritti sulle pubbliche affissioni, al canone (o diritto) per il disinquinamento delle acque, alla tassa per l'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche;
- c) per il finanziamento delle camere di commercio hanno assunto notevole rilevanza i diritti camerali, certamente riconducibili alla categoria della tassa;
- d) grande rilevanza sociale ed economica rivestono le tasse universitarie, alle quali vanno affiancate le tasse scolastiche, di importanza certamente minore;
- e) la legislazione parla di «tassa di stazionamento» e di «tasse automobilistiche», ma per questi tributi va emergendo, sia pure tra molteplici incertezze, la natura di imposte;
- f) nell'ambito delle imposte di registro, ipotecarie e catastali si rinvencono talune fattispecie di tassa, residuali frammenti dell'originaria costruzione normativa di tali tributi (basti pensare alla registrazione volontaria);
- g) vi sono poi variegate e frammentarie fattispecie che possono essere raggruppate in ragione del settore al quale attengono, si tratta delle tasse marittime e portuali, delle tasse aeroportuali, dei tickets sanitari, dei diritti di borsa, di taluni diritti doganali correlati a servizi ecc.

Per quanto riguarda i contributi vanno menzionate anche fattispecie risalenti, ormai abrogate, che tuttavia hanno mostrato una apprezzabile rilevanza applicativa: il contributo per il servizio sanitario; i contributi di miglìoria; i contributi di fognatura. Per la casistica corrente si pensi ai contributi di bonifica, ai contributi urbanistici, ed al contributo unificato atti giudiziari. Per la contribuzione sociale, i contributi previdenziali e simili, in base a scelte legislative ed opzioni dogmatiche ormai da tempo consolidate, vi è concordia nell'escluderli dall'area dell'imposizione tributaria, ancorché ne sia pacifica la natura pubblicistica e la funzione di finanziamento della sicurezza sociale e del sistema pensionistico (29).

8. Tasse, contributi e criteri di riparto delle spese pubbliche. – Un profilo di particolare interesse è certamente quello del rapporto tra entità della

(29) V. per tutti G. FRANSONI, *La nozione di tributo*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 123.

tassa, o del contributo, e costo del servizio, ovvero, laddove non è quantificabile il costo, tra entità del tributo e valore della prestazione pubblica. Di certo tali tributi, in quanto *lato sensu* commutativi, non possono superare il costo del servizio altrimenti assumerebbero la natura di imposta.

Il rapporto tra costo del servizio, ovvero valore della prestazione pubblica, ed entità della tassa, o del contributo, sembra tale da avviare a soluzione l'annoso problema della giustificazione costituzionale dei tributi paracommutativi e quindi della loro soggezione all'art. 53, 1 co., Cost.

Si è affermato un autorevole orientamento che valorizza il collegamento tra l'art. 53 e l'art. 2 Cost., qualificando la capacità contributiva come capacità economica idonea a realizzare nel campo economico e sociale le esigenze collettive accolte dalla costituzione. Nell'ambito di tale orientamento si è giunti a puntualizzare i seguenti principi: «a) l'art. 53 vuole fissare un criterio di giustizia in materia tributaria; b) tale criterio di giustizia è distinto dal principio di uguaglianza e dai canoni formali della mera razionalità e coerenza delle scelte legislative (costituisce “*interpretatio abrogans*” ridurre l'art. 53 a mera applicazione del generale principio di eguaglianza); c) tale criterio presuppone, come condizione necessaria e non sufficiente, la capacità economica del soggetto; d) la capacità economica deve essere superiore ad un certo minimo e deve essere considerata idonea a concorrere alle spese pubbliche in relazione alle scelte di valore enunciate nella carta costituzionale; e) a parità di ammontare può pertanto sussistere diversità di capacità contributiva in relazione alla qualifica costituzionale della capacità economica» (30).

In tale ottica si ritiene che costituiscano adempimento di un dovere di solidarietà, e rientrino quindi nell'art. 53, 1 co., quei soli tributi che risultano giustificati da un fatto particolare del contribuente espressivo di capacità economica (reddito, patrimonio, spesa ecc.), a prescindere dal godimento di un bene pubblico o dalla fruizione di un servizio pubblico; solo queste sono entrate a titolo contributivo (*rectius*, come si preferirà dire in seguito, “redistributivo”), mentre quelle che, come le tasse, trovano la loro giustificazione

(30) Così F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 246. Per un quadro essenziale ed aggiornato del vasto dibattito sulla capacità contributiva v. i contributi di A. FEDELE, G. GAFFURI e F. MOSCHETTI in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., e di E. DE MITA, G. FALSITTA, A. FEDELE, F. GALLO E F. TESAURO in AA.VV., *La nozione della capacità contributiva ed un essenziale confronto di idee*, a cura di G. GAFFURI, Milano 2016.

in uno scambio di utilità sono entrate a titolo commutativo, alle quali non è applicabile il principio di capacità contributiva (31).

La concezione solidaristica della capacità contributiva è diffusa e radicata, ma non univocamente condivisa.

A prescindere dalla risalente e superata opinione della capacità contributiva come godimento dei servizi pubblici, e dall'orientamento garantista, ma nettamente minoritario, che concepisce la capacità contributiva come forza economica espressa dall'incremento di valore delle fonti produttive, si deve prendere atto della emergente tesi secondo cui «l'art. 53 Cost. definisce la funzione fiscale come funzione di "riparto" di carichi pubblici, imponendo, con la formula della "capacità contributiva", equi e ragionevoli criteri distributivi fra i consociati», per cui «il riparto richiede l'individuazione di posizioni differenziate dei singoli contribuenti, cui collegare nell'*an* e nel quantum, il concorso alle pubbliche spese» (32). In tale prospettiva viene compresa la componente solidaristica e valorizzato il ruolo del principio di uguaglianza, e quindi dei corollari della razionalità e coerenza delle scelte legislative, come canone fondante l'art. 53, 1 co., ritenuto norma applicabile a tutti i tributi, comprese le tasse ed i contributi.

Ma anche la tesi della capacità contributiva come razionale criterio di riparto non viene pienamente recepita dalla giurisprudenza, che tende a circoscrivere l'ambito applicativo dell'art. 53, 1 co., ai soli tributi relativi ai servizi indivisibili. Tuttavia, non v'è dubbio che anche i tributi relativi a servizi divisibili, e cioè le tasse ed i contributi, sono costituzionalmente legittimi; si tratta di individuarne la giustificazione costituzionale.

In più occasioni la Corte costituzionale italiana ha valorizzato il costo del servizio pubblico fruito dal privato come elemento per giustificare i tributi cui essa ritiene inapplicabile la capacità contributiva. Si tratta di alcune pronunce rese in tema di «tributi giudiziari», nelle quali la Corte ferma i seguenti principi: - l'organizzazione generale dei servizi giudiziari è sostenuta dallo Stato nell'interesse indistinto della collettività; - «risponde tuttavia ad un principio di giustizia distributiva che il "costo del processo" sia sopportato in definitiva da chi ha reso necessaria l'attività del giudice, ed ha perciò occasionato la

(31) In tal senso v. ad es. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 100, il quale assimila i contributi alle imposte.

(32) Così A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. Dir. trib.*, 1998, I, 472; ed in senso analogo F. GALLO, *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rass. Trib.*, 1998, 631; per i più recenti contributi v. AA.VV., *La nozione della capacità contributiva*, cit.

“spesa” implicata dal suo svolgimento); - il principio di capacità contributiva non si applica ai «tributi giudiziari» (tra i quali la Corte colloca anche l'imposta di bollo, senza tuttavia ritenerne utile la qualifica come tassa o come imposta). L'art. 53 Cost. «non concerne quelle spese giudiziarie la cui entità è misurabile per ogni singolo atto, e che quindi possono gravare individualmente su chi vi ha dato occasione; ed è richiamabile solo per la spesa della organizzazione generale dei servizi giudiziari»; - l'art. 53 ha «riguardo soltanto a prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente» (33). È bene chiarire che le pronunce della Corte costituzionale che hanno escluso l'applicabilità del principio di capacità contributiva ai tributi prelevati a fronte di servizi divisibili non hanno mai fatto riferimento specifico alle tasse in senso stretto, occupandosi del rimborso delle spese processuali penali, dei contributi previdenziali forensi, ovvero dell'imposta di bollo sugli atti giudiziari.

In tale contesto merita particolare attenzione una interessante sentenza resa dalla Corte costituzionale italiana in tema di contributi. Si tratta della n. 54/1980 nella quale la Corte è giunta a dichiarare illegittime talune norme che avevano introdotto un'addizionale ai contributi di miglioria, per contrasto con l'art. 53, 1 co., dopo aver precisato che non vi sono ragioni per escludere l'applicabilità di tale norma ai contributi, «sia per l'ampiezza della formula costituzionale (concorrere alle spese pubbliche), sia perché l'esclusione già affermata in ordine a prestazioni di servizi il cui costo si possa determinare divisibilmente (sentenza n. 30 del 1964) va riferita alla particolare fattispecie delle spese processuali...», a nulla rilevando che nei contributi, a differenza che nelle imposte, il vantaggio dell'obbligato rilevi come elemento costitutivo del presupposto», giacché è proprio «la specifica natura di questo elemento essenziale che garantisce di per se l'effettività del rapporto tra presupposto e capacità contributiva». Sono quindi evidenti le aperture della giurisprudenza costituzionale in tema di tributi paracommutativi.

9. *I principi del costo e dell'equivalenza.* – Nel sistema costituzionale italiano possono trovare collocazione anche tributi fondati su un criterio di riparto diverso da quello della capacità contributiva ex art. 53 Cost. (comunemente intesa come capacità economica, o forza economica), individuabile nel principio di «giustizia distributiva» secondo cui il costo pubblico deve essere sopportato «da chi ha reso necessaria l'attività... ed ha perciò occasionato la

(33) Corte Cost. n. 30/1964, n. 128/1966, n. 268/1984, n. 8/1993.

“spesa” implicata dal suo svolgimento» (diversamente opinando tutti i tributi relativi a servizi divisibili, non giustificati dalla capacità economica dovrebbero essere costituzionalmente illegittimi). Ma a prescindere dall’esperienza italiana, gli studi sulla giustificazione costituzionale delle tasse e dei contributi hanno trovato terreno fertile sia in Paesi che non hanno un esplicito fondamento costituzionale dell’*ability to pay*, come la Germania ed il Portogallo, sia in Paesi che hanno optato per l’espressa costituzionalizzazione del principio come la Francia e la Spagna.

È possibile individuare una giustificazione logica, costituzionale e giuridico-finanziaria della tassa nella esigenza di far fronte ad una spesa pubblica riferibile ad un determinato soggetto che l’ha causata o che ne ha tratto vantaggio, evitando di far gravare i corrispondenti oneri sull’intera collettività (analoghe considerazioni possono essere fatte riguardo ai contributi). Si possono anzi enucleare due diversi profili: un primo criterio di riparto è fondato sulla responsabilità individuale per la spesa pubblica specificamente causata dal privato; un secondo criterio di riparto è invece fondato sulla esigenza di compensare la situazione di vantaggio che il privato ritrae dall’espletamento di un servizio pubblico o dal godimento di un bene pubblico, così da evitare l’arricchimento individuale a carico della collettività. Inteso in tal modo il principio del beneficio, è subordinato alla solidarietà: il concorso alle spese pubbliche mediante la tassa è giustificabile soltanto laddove il servizio pubblico possa essere reso divisibile ed individualizzato senza pregiudicare il fondamento solidaristico della Costituzione, e senza ledere i diritti costituzionalmente garantiti; ovviamente a minori problemi da luogo il godimento individuale dei beni pubblici.

Si tratta di giustificazione costituzionale analoga a quella individuata dalla dottrina tedesca, che, scevra dalla codificazione della capacità contributiva e nonostante la centralità dell’imposta nella legge generale tributaria, è giunta ad occuparsi anche della determinazione dell’ammontare delle tasse, individuando il principio del costo (*Kostendeckungsprinzip*), per i casi in cui la tassa si determina in base alla spesa causata dal debitore ed il principio di equivalenza (*Äquivalenzprinzip*), per i casi in cui la tassa si determina in base al valore di mercato della prestazione pubblica (34).

(34) J. RAECKE, *Das Kostendeckungsprinzip Möglichkeiten und Grenzen Seiner Anwendung bei Verwaltungsgebühren*, Köln-Berlin-Bonn-München, 1971, 17; R. WENDT, *Die Gebühr als Lenkungsmittel*, Hamburg, 1975, 49; K. VOGEL, *Vorteil und Verantwortlichkeit*.

Dal confronto tra la concezione solidaristica della capacità contributiva, intesa come capacità economica particolarmente qualificata, e la concezione razionalistica della capacità contributiva, intesa come «pluralità di equi e ragionevoli criteri distributivi» delle spese fra i consociati, può essere enucleato un articolato quadro di meccanismi di concorso alle pubbliche spese, aventi differenti giustificazioni, nel quale è consentito salvaguardare la capacità economica come fondamentale giustificazione del prelievo solidaristico, senza obliterare la rilevanza costituzionale dei criteri distributivi peculiari dei tributi paracommutativi (tasse e contributi).

I tributi solidaristici, denominati anche “tributi a titolo contributivo” (o meglio, redistributivo), sono caratterizzati dal conseguimento di finalità generali, *rectius* dal finanziamento dei servizi indivisibili; si tratta in buona sostanza delle imposte, dirette o indirette, che per loro natura hanno essenzialmente finalità redistributiva. Per tali tributi l’equo e ragionevole criterio di riparto non può che essere la capacità economica “solidaristica”.

I tributi paracommutativi (tasse e contributi) sono caratterizzati da una specifica correlazione giuridicamente rilevante nella fattispecie imponibile tra attività pubblica (o beni pubblici) e responsabilità o vantaggio del contribuente. Ovviamente la correlazione tra le utilità deve caratterizzare giuridicamente la fattispecie imponibile (non può essere relegata a mera ratio del prelievo), ma non ha rilevanza sinallagmatica (corrispettiva), non vi sono reciproche obbligazioni delle parti; lo schema è quello tipico della fattispecie tributaria: legge – presupposto (o meglio, fattispecie imponibile) – obbligazione. In linea di principio ove la responsabilità o il vantaggio rilevano individualmente avremo le tasse, ove, viceversa, rilevano per il contribuente in quanto membro di una collettività qualificata avremo i contributi.

Per i tributi paracommutativi l’equo e ragionevole criterio di riparto non può che rivenirsi nella responsabilità individuale per la spesa pubblica speci-

Der doppelgliedrige Gebuhrenbegriff des Grundgesetzes, in *Festschrift für W. Geiger*, Tübingen, 1989, 518; D. WILKE, *Gebuhrenrecht und Grundgesetze*, Tübingen, 1973, 105; F. KIRCHHOF, *Hohe der Gebuhr*, Berlin, 1981, 41; P. KIRCHHOF, *Staatliche Einnahmen*, in J. ISENSEE, P. KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts*, Heidelberg, 1990, 170; A. SCHMEHL, *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*, Tübingen, 2004. Per la dottrina portoghese, anch’essa priva di un esplicito riferimento costituzionale alla capacità contributiva (cui però dà rilievo l’art. 4 LGT ai fini del presupposto delle imposte), v.: J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2007, 53 ss., 228 ss.; S. TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, cit., 119 ss.; J. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., 154 ss.

ficamente causata, ovvero nella necessità di compensare la situazione di vantaggio che il contribuente ritrae dall'espletamento di un servizio pubblico o dal godimento di un bene pubblico (o per i contributi dalla realizzazione di un'opera pubblica). Conseguentemente per i tributi paracommutativi la capacità economica "solidaristica" non rileva, in quanto ad essi è estranea ogni finalità redistributiva e/o di finanziamento delle spese pubbliche per i servizi indivisibili (in alcuni ordinamenti europei si parlerebbe al riguardo di tributi parafiscali, contrapponendoli ai tributi fiscali destinati al finanziamento della fiscalità generale (35)). Viceversa, un tributo nel quale la paracommutatività emergesse soltanto sul piano della ratio, assumerebbe nella sostanza natura di imposta e quindi dovrebbe inevitabilmente trovare giustificazione nella capacità economica "solidaristica".

La correlazione tra attività pubblica (o beni pubblici) e responsabilità o vantaggio del contribuente deve essere tale da dare rilievo giuridico all'equilibrio tra quota parte (individuale) del costo del servizio, ovvero valore della prestazione, ed ammontare della tassa, sia pure mediante quantificazioni forfettarie, basate sui costi medi, su criteri probabilistici, su indici statistici ecc.

Per tale via trova soluzione uno degli altri problemi tipici della tassa, quello del rapporto tra costo della prestazione pubblica e valore del vantaggio individuale. Secondo una risalente dottrina è «possibile giungere ad un gettito di tasse superiore al costo del servizio statale», in quanto «vi possono essere servizi statali di minimo costo materiale e di vantaggio giuridico fortissimo per i contribuenti, dotati quindi di una causa legittima per una forte tassazione» (36). Si pensi alle tasse sulle concessioni governative, nelle quali il rilascio di un'autorizzazione commerciale di grande valore potrebbe essere tassato ben oltre il criterio del costo del servizio amministrativo, potendo risultare altresì sganciato dal principio di equivalenza (per sua natura arduo da applicare, in quanto l'emanazione dell'atto amministrativo non ha equivalenti nel mercato). In casi del genere il prelievo potrebbe avere la struttura e la forma giuridica della tassa, assumendo rilievo nella fattispecie imponibile la richiesta ed il rilascio dell'autorizzazione commerciale, e sussistendo la correlazione tra tassazione e prestazione pubblica, ma la giustificazione costituzionale di tale

(35) V. *retro* § 1, nota 8.

(36) Così M. PUGLIESE, *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padova, 1930, 44, in un contesto costituzionale che non contemplava ancora il principio di capacità contributiva (introdotto dalla Costituzione del 1948).

prelievo non potrebbe che essere la capacità economica “solidaristica” (37). Comunque sia, ogniqualvolta nella determinazione dell’ammontare della tassa il Legislatore travalichi il limite posto dal principio del costo o dal principio dell’equivalenza deve necessariamente trovare applicazione il principio della capacità economica “solidaristica”, fermo restando che tale requisito deontico non trasforma la tassa in imposta.

In ogni caso l’equilibrio tra ammontare della tassa e costo del servizio, o valore della prestazione pubblica, dovrà essere variamente apprezzato a seconda dei valori costituzionali che vengono in gioco. Ma a parte i casi in cui l’entità del tributo paracommutativo sia tale da impedire o rendere particolarmente gravoso l’esercizio di un diritto costituzionalmente garantito (si pensi agli artt. 24, 32, 34, 38 ecc.), è necessario accertare se siano ipotizzabili limiti costituzionali alla discrezionalità del Legislatore, il quale altrimenti potrebbe determinare il costo individuale, di taluni servizi divisibili, sino ai livelli effettivi, giungendo così a quantificare oneri insostenibili per i contribuenti meno abbienti. Limitatamente alle pubbliche funzioni ed ai servizi pubblici essenziali è proprio l’impianto solidaristico della nostra Costituzione che impedisce la radicale applicazione del principio del costo (o di quello dell’equivalenza) non potendosi incidere su quelle situazioni economiche minime che debbono essere necessariamente salvaguardate, in quanto non indicative di capacità economica qualificata (38). Invero l’esenzione dal minimo vitale non riguarda solo per le imposte sui redditi, ma ogni tipo di imposta e quindi può operare anche per le tasse ed i contributi, così come opera per le imposte patrimoniali, per l’imposta di registro, per le imposte sui consumi ecc. Al riguardo la Corte costituzionale italiana ha avuto modo di puntualizzare che la doverosa intasabilità dei redditi minimi è espressione non solo del principio di capacità contributiva, ma anche «del fondamentale principio di eguaglianza sostanziale al quale lo stato deve ispirarsi anche nell’uso dello strumento fiscale...», la rimozione degli ostacoli che di fatto limitano la libertà e l’eguaglianza dei cittadini non solo esige che le spese pubbliche abbiano a gravare in misura

(37) Per questa ricostruzione sistematica v. più ampiamente L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 94 ss.; ID., *The notion of tax and the para commutative taxation*, in AA.Vv., *The Concept of Tax*, cit., 74. La paracommutatività è entrata anche nel dibattito teorico portoghese, come risulta ampiamente dai contributi di S. VASQUES, *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, cit., 35 ss.

(38) Per ogni approfondimento al riguardo si rinvia a L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., 106-108.

progressivamente maggiore sui soggetti economicamente privilegiati, ma presuppone... che a nessuno l'esazione tributaria tolga quei mezzi che appaiono indispensabili alle fondamentali esigenze dell'uomo» (39).

10. Prestazioni imposte ex art. 23 Cost., tributi e corrispettivi. – Nello studio del diritto tributario un tema ricorrente è certamente quello della distinzione tra i tributi e le altre entrate pubbliche (corrispettivi di servizi pubblici, canoni, tariffe, prezzi pubblici ecc.).

Sul nucleo caratterizzante l'imposizione tributaria rispetto ai corrispettivi delle prestazioni pubbliche, si rinvencono essenzialmente tre orientamenti.

La dottrina tradizionale è ancorata alla struttura della fattispecie, assegnando un ruolo di assoluto rilievo alla coattività e quindi alla fonte *ex lege* dell'obbligazione; un primo orientamento minoritario valorizza la funzione della fattispecie, riconducendo all'imposizione tributaria tutte le forme di concorso al finanziamento delle spese pubbliche; un secondo orientamento minoritario si basa sul dato formale del regime giuridico della fattispecie.

In via di estrema sintesi si evidenzia che il discrimine tra corrispettivi di pubblici servizi e tasse non potrebbe essere fondato sul mero dato strutturale della coattività, e ciò non tanto in virtù di quella autorevole, ma isolata, opinione secondo cui alla luce dell'art. 53 Cost. l'elemento tipizzante il tributo è soltanto il concorso alle spese pubbliche, ancorché volontario, quanto piuttosto come conseguenza del notevolissimo ampliamento della categoria delle prestazioni imposte *ex art. 23 Cost.*, così come promosso dalla giurisprudenza costituzionale, con tratti analoghi in Italia, Francia e Spagna (40).

Infatti, sono state inquadrate tra le prestazioni imposte anche quelle fattispecie che pur in assetto commutativo concretano la decurtazione patrimoniale del privato mediante una disciplina del rapporto in cui la porzione sufficiente a realizzare il depauperamento risulti determinata in via autoritativa. La Corte costituzionale italiana è giunta ad affermare che «il carattere impositivo della prestazione non è escluso per il sol fatto che la richiesta del servizio dipenda dalla volontà del privato», in quanto «tutte le volte in cui un servizio, in considerazione della sua particolare rilevanza, venga riservato alla mano pubblica e l'uso di esso sia da considerare essenziale ai bisogni della vita, è d'uopo riconoscere che la determinazione autoritativa delle tariffe deve

(39) Corte Cost. n. 97/1968.

(40) V. *retro* nota 7.

assimilarsi, nella realtà effettuale, ad una vera e propria imposizione di prestazioni patrimoniali. Se è vero, infatti, che il cittadino è libero di stipulare o non stipulare il contratto, è altrettanto vero che questa libertà si riduce alla possibilità di scegliere tra la rinuncia al soddisfacimento di un bisogno essenziale e l'accettazione di condizioni e di obblighi unilateralmente ed autoritativamente prefissati; si tratta, insomma, di una libertà meramente formale, perché la scelta nel primo senso comporta il sacrificio di un interesse assai rilevante» (41). Pertanto «i criteri distintivi dei tributi», e quindi anche delle tasse, «da altre entrate pubbliche fondati sulla natura di prestazioni imposte dei primi risultano ormai non esaurienti da un lato (perché inidonei a distinguere i tributi dalle prestazioni patrimoniali imposte non aventi natura tributaria) e di non agevole applicazione dall'altro (giacché, una volta ammesso che prestazioni imposte si realizzino in assetti negoziali, la loro identificazione dipende esclusivamente dall'apprezzamento della ratio della relativa disciplina)» (42).

Si configurano prestazioni imposte anche in fattispecie in cui non v'è coattività della fonte, e ci si trova invece di fronte ad opzioni volitive e/o comunque a richieste del privato; ciò che qualifica l'imposizione è il fatto che la regolamentazione del rapporto (quantomeno di una porzione significativa e qualitativamente prevalente) ed il *quantum debeatur* della prestazione sono rimessi alle determinazioni autoritative (e quindi per loro natura unilaterali) dell'ente pubblico (43).

Da tali basi si giunge agevolmente a ricondurre anche le c. d. tasse facoltative alle prestazioni imposte e quindi all'ambito d'applicazione del principio di legalità di cui all'art. 23 Cost. (44).

A questo punto dovrebbe risultare chiaro che il problema delle tasse e dei contributi non è risolvibile mediante un'indagine radicalmente strutturale o viceversa radicalmente funzionale. Tuttavia risulta di per sé insoddisfacente

(41) Corte Cost. n. 72/1969, in tema di corrispettivi per i servizi telefonici (vecchio regime). Per l'orientamento dogmatico classico, che ritiene la coattività elemento essenziale dell'imposizione tributaria, v. per tutti G. FRANSONI, *La nozione di tributo*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit.

(42) Così A. FEDELE, *Prestazioni imposte*, in *Enc. giur.*, 11. Per una esauriente sintesi v. per tutti S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 163.

(43) Corte Cost. n. 30/1957, n. 2/1962, n. 72/1969, n. 127/1988, n. 507/1988.

(44) Corte Cost. n. 2/1962 in tema di tassa per l'occupazione del suolo pubblico, e n. 507/1988 in materia di diritti di borsa; Consiglio Stato n. 214/1995 in tema di tassa per l'occupazione del suolo pubblico.

anche la teorica che indaga le entrate pubbliche e le ordina in categorie basandosi, non più sulla struttura o sulla funzione delle fattispecie, ma sul regime giuridico positivo delle stesse, cioè sulla natura delle norme che ne contengono la disciplina.

Come evidenziato in premessa, il rischio più grave sta nell'eventualità che il Legislatore qualifichi e disciplini come corrispettivo una determinata entrata attinente ad un servizio divisibile, utilizzandola poi impropriamente come vera e propria imposta, per finanziare le spese pubbliche generali.

Acquisita la coscienza della relatività storica dei concetti giuridici, preso atto dell'inadeguatezza delle mere qualificazioni logico-deduttive, constatata l'assenza di qualificazioni positive del tributo e della tassa, ed evidenziata altresì l'insoddisfazione per approcci radicalmente strutturali o funzionali, debbono essere individuate le nozioni operative di tributo, tassa, contributo ecc., utilizzando una metodologia che pur muovendo essenzialmente da una concezione strutturale, la coordina con il dato funzionale e con il criterio qualificatorio della natura delle norme che disciplinano la fattispecie.

Sintetizzando gli schemi interpretativi su cui si basa la teorica del regime giuridico della fattispecie (45) vi sono servizi pubblici espletati: - in regime di diritto privato, ove la prestazione è oggetto di obbligazione contrattuale ed il contratto è quindi l'atto attraverso il quale l'ente fa acquisire al privato l'utilità; - in regime di diritto pubblico, ed in questi casi la prestazione è oggetto di un obbligo di legge, occasionato da un provvedimento amministrativo (o giurisdizionale), che diventa lo strumento mediante il quale il privato acquisisce l'utilità; - in regime di diritto privato speciale, al quale rispondono quelle prestazioni oggetto di obbligazioni che si ispirano agli schemi del diritto privato comune, ma che sorgono o direttamente dalla legge (da fatti costitutivi previsti dalla legge) o anche da contratti *lato sensu* (si pensi ai rapporti contrattuali di fatto) disciplinati in parte da norme speciali o da provvedimenti dell'autorità. Secondo questa teorica sarebbero configurabili tasse soltanto a fronte di rapporti in regime di diritto pubblico, e quindi per quelle entrate pubbliche collegate con l'emanazione di atti amministrativi o di atti giurisdizionali; in tutti gli altri casi si sarebbe in presenza di meri corrispettivi (o entrate patrimoniali),

(45) Riconducibile alle intuizioni di M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. dir. fin.*, 1957, I, 17; ID., *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, 18 s.; cui *adde* A. BARETTONI ARLERI, *Obbligazioni, obblighi pubblici e prestazioni amministrative*, Milano, 1966, 138.

di diritto privato o di diritto privato speciale. Tuttavia, queste conclusioni non possono essere pedissequamente condivise in quanto spesso smentite dal diritto positivo, come dimostra il caso di tasse, inequivocabilmente strutturate e disciplinate come tali, aventi ad oggetto meri servizi pubblici (si pensi alla tassa sui rifiuti solidi urbani). Ciononostante, è evidente la proficuità del criterio del regime giuridico, sia pure con le precisazioni che seguono.

Nello studio dei rapporti obbligatori tra P.A. e privato la tripartizione in regime di diritto privato, regime di diritto pubblico e regime di diritto privato speciale, ha un fondamento solidissimo.

Nell'ordinamento italiano vige infatti il principio di legalità per cui la P.A. può agire mediante poteri autoritativi o comunque più in generale avvalendosi di peculiari privilegi e posizioni di supremazia soltanto nei limiti in cui la legge ad essa attribuisca tali poteri e privilegi; d'altro canto, salve le specifiche limitazioni poste dalla legge la P.A. ha la stessa naturale capacità dei soggetti privati, potendo quindi operare sul libero mercato come un qualsiasi privato. Ciò vuol dire che in assenza di una particolare disciplina pubblicistica i rapporti obbligatori tra P.A. e privati non possono che essere ricondotti al diritto privato comune. Il regime di diritto privato comune (e quindi in definitiva il Codice Civile) è l'archetipo di riferimento, le deroghe pubblicistiche per quanto diffuse e penetranti costituiscono pur sempre l'eccezione, e si resterà quindi nell'ambito di rapporti di diritto privato speciale, in ultima analisi sempre riconducibili al diritto privato comune; tuttavia può accadere che le deroghe siano così numerose e significative da qualificare il rapporto come un vero e proprio rapporto di diritto pubblico (il che non esclude che vi siano margini residui, più o meno significativi, nei quali torni pur sempre applicabile il diritto privato comune).

In genere il rapporto (ma sarebbe meglio dire la fattispecie) si qualifica come pubblicistico ove la P.A. eserciti pubbliche funzioni e non anche ove svolga servizi pubblici. In tale quadro se la regola (ampiamente derogata, ma pur sempre regola) è il rapporto privatistico, la relativa entrata avrà (appunto) di regola natura di corrispettivo privatistico; il rapporto pubblicistico costituisce l'eccezione, e conseguenzialmente la tipica entrata pubblicistica (ed in quanto tale caratterizzata da un regime derogatorio) percepita dalla P.A. in relazione all'esercizio di funzioni pubbliche e di servizi pubblici è la tassa (o il contributo).

Nella normalità dei casi la P.A. percepisce un corrispettivo di diritto privato, soltanto eccezionalmente il provento assume la natura di tassa o di contributo.

Queste argomentazioni trovano conforto nella notoria ipervalutazione dell'interesse fiscale, su cui si fondano i forti poteri e gli innumerevoli privilegi dell'Amministrazione finanziaria, nonché le relevantissime peculiarità della legislazione tributaria italiana, giustificate dalla Corte costituzionale proprio in ragione dell'eccezionale rilevanza dell'esigenza alla certa riscossione dei tributi. E' innegabile che le situazioni soggettive dei privati, tanto sul piano sostanziale, quanto sul piano procedimentale e processuale, sono molto più tutelate nei rapporti di diritto privato comune e di diritto privato speciale rispetto ai rapporti tributari. Tutto ciò comporta che sia in virtù del fondamentale principio di legalità, sia per esigenze di garanzia, l'accertamento nelle concrete fattispecie della ricorrenza di un tributo, in luogo di un'entrata patrimoniale di natura privatistica, debba essere condotta con particolare prudenza e con criteri restrittivi.

Certamente il Legislatore è libero di attribuire ad un determinato provento una natura giuridica diversa da quella che esso avrebbe secondo la tradizione legislativa e le regole del sistema; tuttavia tale deroga al sistema deve avere una propria giustificazione e soprattutto deve essere assistita da un «subsistema settoriale proprio», in mancanza di ciò la deroga non avrebbe effettività alcuna, giacché mancando una specifica disciplina il provento finirebbe con l'essere disciplinato dal nucleo normativo più vicino (in genere Codice Civile o leggi tributarie), cioè proprio da quello rispetto al quale il Legislatore intendeva (maldestramente) distaccarlo (46).

Sarà quindi possibile configurare entrate di diritto pubblico non tributarie, ma esse dovranno essere dotate di un subsistema settoriale proprio, cioè di una disciplina specifica adeguata a sottrarle, almeno per una porzione significativa, al diritto privato comune, altrimenti si tratterà di semplici entrate di diritto privato, sia pure connotate da talune specifiche norme pubblicistiche (diritto privato speciale).

Quanto alla distinzione tra proventi di diritto pubblico e tributi il discrimine ai fini del regime giuridico si basa sul fatto che il tributo ha un suo regime giuridico, mentre i proventi di diritto pubblico non hanno alcun regime giuridico se non quello di volta in volta delineato dal Legislatore in deroga alle

(46) M.S. GIANNINI, *Canoni e tasse*, cit.; Id., *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1940, I, 955; ID., *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano 1981, 501-505, 519.

norme di diritto privato comune, che quindi, tendenzialmente catalizzano tutte le fattispecie prive di subsistema settoriale proprio.

È appena il caso di chiarire che sarebbe vano interrogarsi in termini astratti per individuare la qualità e l'entità della porzione di disciplina idonea a qualificare il regime giuridico ed il provento; trattasi di indagine che non può che essere compiuta di volta in volta. Nel confronto tra corrispettivi privatistici dei pubblici servizi e tasse la porzione qualificante sembra possa essere individuata nella disciplina del sinallagma contrattuale, nel senso che ove possano trovare applicazione, in quanto non derogate e comunque compatibili con il particolare assetto del rapporto, le norme sulla risoluzione allora ci si troverà di fronte a corrispettivi privatistici, altrimenti si tratterà di tasse; per le obbligazioni *ex lege* la porzione qualificante parrebbe essere quella della disciplina dell'adempimento.

Per il tributo, in mancanza di una compiuta codificazione – gravemente carente in Italia – il regime giuridico risulta alquanto frammentario e sparpagliato tra norme costituzionali, norme dei Trattati internazionali ed Unionali e norme nazionali.

In questa sede non v'è spazio per soffermarsi sui profili internazionali ed Unionali (47), ma è utile ricordare le norme costituzionali italiane: l'art. 14 posta l'inviolabilità del domicilio, consente «gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali... regolati da leggi speciali»; l'art. 20 dispone che «il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione... non possono essere causa di ... speciali gravami fiscali...»; l'art. 23 secondo cui nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge (è ormai chiaro che la norma riguarda anche i tributi, ma non solo i tributi); l'art. 53 afferma che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, richiedendo poi che il sistema tributario sia informato a criteri di progressività (48); l'art. 75 vieta i *referendum* abrogativi

(47) Sui quali v. per tutti AA.Vv., *The Concept of Tax*, cit., 207 ss.

(48) È appena il caso di evidenziare che si aderisce all'orientamento dottrinale secondo cui «per essere in regola con la costituzione occorre che la fattispecie tributaria sia espressione di capacità contributiva..., ma ciò non implica che la capacità contributiva sia un elemento definitorio del tributo; il tributo deve possedere tale requisito per essere costituzionale, non per essere tributo» (così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, 2020, 8; in senso analogo: A. BERLIRI, *Principi*, cit., I, 244; A.D. GIANNINI, *I concetti*, cit., 159 s.; P. RUSSO, *Manuale*, cit., 15; F. FICHERA, *I contributi speciali*, cit., 309; A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie*

in materia tributaria; l'119 si occupa delle autonomie locali, prevedendo in particolare che i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome, stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ed infine dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali; l'art. 120 vieta alle Regioni di istituire dazi d'importazione o esportazione o transito fra le regioni.

Dalla legislazione ordinaria emerge la sussistenza di regimi ed elementi sintomatici della natura tributaria per quanto riguarda: l'obbligazione tributaria (49), indisponibile salve le eccezioni; l'accertamento, la liquidazione, il rimborso, la decadenza, la prescrizione ecc.; lo Statuto dei diritti del contribuente; i procedimenti sanzionatori e le sanzioni; la riscossione ed i privilegi; la giurisdizione.

Si tratta di profili sintomatici della natura tributaria del prelievo, ma al tempo stesso rilevanti sul piano applicativo e concreto.

11. Tasse, tariffe, canoni e prezzi pubblici. – Nel panorama della finanza pubblica vanno riaffermandosi istituti e termini da decenni alquanto desueti; la più recente legislazione parla spesso di tariffe, contributi e, talvolta, anche di prezzi pubblici; il canone (demaniale) viene riproposto in nuovi ambiti applicativi e viene rivitalizzato come strumento di prelievo. È infatti dalla metà degli anni novanta che si è fatta strada l'idea di una “defiscalizzazione” di taluni prelievi tributari e della loro sostituzione con tariffe, canoni, prezzi pubblici o con corrispettivi di diritto privato. Si ritiene meno impegnativo parlare di canoni, tariffe, diritti, prezzi pubblici ecc., invece che di tributi, di imposte o di tasse; la ratio è evidentemente quella di una manipolazione legislativa ispirata da fini di illusione fiscale, in cui si tende di utilizzare meccanismi di prelievo a scarsa visibilità impositiva.

Tuttavia, sulla base dei criteri di identificazione e classificazione delle entrate pubbliche, allo stato attuale la mancanza di un regime giuridico dei

dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 972-973. È chiaro che il rilievo non implica svalutazioni di sorta dei principi costituzionali, che tuttavia operano su un piano deontico.

(49) Nel frammentato regime giuridico del tributo assume un ruolo centrale la disciplina dell'obbligazione *tributaria ex lege*, v. ad es.: G.A. MICHELI, G. TREMONTI, *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, 446 ss.; C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 13.

prezzi pubblici non lascia alternative: a seconda dei casi prevarrà la connotazione tributaria del prelievo, ovvero la sua natura civilistica (quand'anche caratterizzata da un particolare regime di diritto privato speciale). Soltanto l'elaborazione di un vero e proprio sistema giuridico dei prezzi pubblici – tutt'ora inesistente – potrebbe risolvere quest'impasso (50).

Negli ambienti giuridici, nonostante le ricorrenti spinte legislative, generalmente le tariffe, i prezzi pubblici ed i canoni non sono concepiti come *tertium genus* tra tributi e corrispettivi di diritto privato.

Per quanto riguarda l'economia della finanza pubblica le entrate vengono articolate a partire dal prezzo privato, sino alle imposte, «tenendo conto che, al crescere dell'interesse pubblico e dell'indivisibilità del costo del servizio ci si allontana sempre più dai criteri di fissazione dei prezzi analoghi a quelli che si hanno nell'offerta dei beni e dei servizi da parte dei privati ed acquistano sempre maggior rilievo prelievi di natura coattiva» (51).

È quindi evidente che gli economisti fanno riferimento ai prezzi pubblici per identificare le entrate pubbliche fondate sui principi del beneficio e della controprestazione, più o meno caratterizzate dalla divisibilità del servizio e dall'intensità dell'interesse pubblico, al solo fine di studiarne gli effetti nell'ambito della finanza pubblica. In tale ottica, ferma restando l'attenzione per i criteri di determinazione del prezzo, anche le tasse, i contributi ed i meri corrispettivi privatistici (sia pure in regime di prezzi amministrati, o controllati), vengono ricondotti alla categoria dei prezzi pubblici, dovendosi tener conto degli effetti economico finanziari. Pertanto, il concetto economico-finanziario di prezzo pubblico, già di per sé scarsamente significativo nel

(50) Emblematica la vicenda dei prezzi pubblici in Spagna, ampiamente ricostruita e criticamente evidenziata da: P. HERRERA MOLINA, *Los precios publicos como recurso financiero*, Madrid, 1991; A. AGUALLO AVILES, *Tasas y precios publicos cit.*; C. MARTINEZ GIMENEZ, *Los precios publicos*, Madrid, 1993; J. MARTIN FERNANDEZ, *Tassa y precios publicos en el Derecho español*, Madrid, 1995; e dopo l'intervento del Tribunale costituzionale spagnolo (14.12.1995, n. 185): J. MARTIN FERNANDEZ, *Los precios publicos y el principio de reserva de ley desde una perspectiva constitucional*, in *Rev. der fin. H.P.*, 1997, 394; C. LOZANO SERRANO, *Las prestaciones patrimoniales publicas en la financiación del gasto publico*, in *Rev. esp. der. fin.*, 1998, 33; J. PAGES I GALTES, *Las tarifas de los servicios prestados en regimen de derecho privado: su consideracion como tasas, precios publicos o precios privados*, in *Rev. dir. Fin. H.P.*, 1999, 375; C. GARCÍA NOVOA, *El Concepto de Tributo*, cit., 158 ss.

(51) P. BOSI, *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, 1996, 202. Il tema si ripresenta ciclicamente sullo scenario della finanza pubblica italiana ogni qual volta il Legislatore interviene sul finanziamento dei servizi pubblici; v. da ultimo S. VACCARI, *Le tariffe dei servizi pubblici tra teoria economica e regolazione amministrativa*, in *Riv. Reg. Mercati*, 2020, 2.

contesto nel quale è stato elaborato, risulta assolutamente inconsistente ed inutilizzabile anche sul piano giuridico-finanziario, almeno sino a quando non verrà caratterizzato da un suo peculiare regime giuridico.

Analoghi problemi si pongono per i canoni e specificamente per l'importante categoria dei canoni demaniali.

Allo stato attuale, la quantificazione dei canoni demaniali è fondata su diversi criteri, tra i quali spicca il vantaggio economico ritraibile dalla disponibilità dell'area. Il rapporto concessorio è caratterizzato da forti connotazioni pubblicistiche, giacché la gestione del demanio è configurabile come pubblica funzione (52).

Innanzitutto il canone demaniale assume natura di prestazione patrimoniale imposta *ex art. 23 Cost.* (53), tuttavia, non può essere collocato tra le entrate tributarie, stante una lunga tradizione legislativa, dottrinale e giurisprudenziale, che ha sempre assunto il canone come entrata patrimoniale extratributaria (54).

In ragione della specifica disciplina depongo a favore della natura extratributaria molteplici argomenti: il confronto tra canone demaniale e tassa per l'occupazione per gli spazi e le aree pubbliche, sintomatico della diversa costruzione normativa di fattispecie aventi comuni tratti fenomenologici; la struttura del canone concessorio, nettamente differenziata da quella dell'obbligazione *ex lege*, tipizzante il prelievo tributario; la disciplina della concessione demaniale, in cui al provvedimento amministrativo concessorio accede un vero e proprio rapporto contrattuale, al quale si applicano le norme

(52) Corte Cost., 21.7.1995, n. 343, in *Dir. prat. trib.*, 1996, II, 1022.

(53) Perentoria sul punto Corte Cost. 10.6.1994, n. 236, in *Giur. cost.*, 1994, I, 1950 (in tema di canone per l'estrazione di materiali inerti dal greto dei fiumi, alla luce del D.L. n. 90/1990); parla di «potestà di imposizione... del canone demaniale» anche Corte Cost., n. 343/1995.

(54) Escludono la natura tributaria del canone demaniale (ed in particolare la sua assimilazione alla tassa): A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, II, Milano 1957, 92 s.; M.S. GIANNINI, *Canoni e tasse*, cit., 1329 s.; SANDULLI, *Beni pubblici*, in *Enc. dir.*, 289; F. TESAURO, *Natura giuridica e coesistenza della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e del canone di concessione*, in *Riv. dir. fin.*, 1994, I, 662; per la giurisprudenza v.: Cass. 5.5.1972, n. 1365, in *Foro it.*, 1972, 3144; Cass. 27.10.1976, n. 3912; Cass. 4.3.1978, n. 2253, in *Giust. Civ.*, 1978, 1416; Cass. 25.5.1979, n. 3029. Per l'orientamento minoritario a sostegno della natura tributaria del canone v.: A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1938, 491 s.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino 1995, 79-80; M. BASILAVECCHIA, *Natura giuridica del canone nelle concessioni demaniali marittime*, in *Dir. trasp.*, 1998, 365-368.

del codice civile sui contratti, salve le deroghe di carattere pubblicistico; la concessione – contratto si pone come fonte di obbligazioni corrispettive, per entrambe le parti, e non presupposto di fatto per l'applicazione del prelievo; la funzione del canone non è quella di realizzare il concorso alle spese pubbliche, in quanto nel rapporto concessorio si rinvengono due prestazioni principali, da un lato l'amministrazione si obbliga a far godere il bene pubblico al privato concessionario, dall'altro il privato si obbliga a pagare il canone; tra fruizione del bene e pagamento del canone intercorre il normale collegamento funzionale, tipico dei contratti a prestazioni corrispettive; il regime giuridico del canone demaniale (liquidazione, riscossione, privilegi, giurisdizione ecc.) risulta nettamente differenziato da quello tributario; al rapporto concessorio si applica la disciplina del codice civile sui contratti (sia pure compressa da incisive deroghe pubblicistiche).

Orbene, esclusa la natura tributaria, ed esclusa altresì la pura e semplice natura di corrispettivo di diritto privato, in ragione delle rilevanti connotazioni pubblicistiche (tuttavia insufficienti a configurare un regime di diritto pubblico) il canone demaniale non può che essere qualificato come entrata pubblica di diritto privato speciale. Tuttavia, non si può escludere a priori che nella legislazione vengano contemplati canoni aventi natura di imposte, tasse o contributi, laddove, ferma restando l'irrelevanza del *nomen juris* e delle definizioni formali, in concreto il prelievo presenti i tratti propri alla tipologia delle entrate tributarie.

Di certo non è possibile analizzare compiutamente tutte le variegate e multiformi fattispecie di prelievo, ma sul piano metodologico la strada da seguire è quella di ricondurre la casistica delle tariffe, dei prezzi pubblici, canoni, diritti ecc., alla categoria dei tributi (tasse o contributi) o a quella dei corrispettivi di diritto privato, seppure talvolta con connotazioni di diritto privato "speciale".

12. Conclusioni. – La celebrazione dell'anniversario della *lei geral tributária* del Portogallo catalizza i tratti essenziali dell'analisi svolta sulla tipologia dei tributi nell'ordinamento italiano, caratterizzato dalla cronica carenza di codificazione tributaria.

L'evoluzione dell'ordinamento italiano presenta profili sorprendentemente simili a quelli degli ordinamenti in cui da tempo è presente una legge generale tributaria (Germania, Francia, Spagna e Portogallo).

In tutti i sistemi è possibile riscontrare la ricorrente tendenza legislativa ad impiegare espressioni quali corrispettivo, prezzo pubblico, canone, diritto re-

munerativo ecc., per gestire entrate pubbliche senza le garanzie fondamentali poste come limite all'imposizione tributaria. La codificazione non è riuscita quindi ad arginare tale fenomeno.

La tipologia dei tributi stenta ad assumere una connotazione chiara ed una stabile dimensione sistematica, in quanto la fonte tipicamente legale del prelievo tributario finisce con l'assicurare alla legislazione un ruolo creativo del tutto svicolato dai modelli impositivi; modelli non codificati (come in Italia), o codificati da leggi ordinarie (dedicate alle imposte come in Germania e Francia, o a tutti i diversi tributi come in Spagna e Portogallo), ma di certo sempre subordinati rispetto alla produzione legislativa.

Del resto, troppo spesso si affermano forme di prelievo funzionali a logiche economiche che tendono a trascurare la fenomenologia giuridica, in ragione di quella tradizionale matrice economico-finanziaria che ha lungamente frenato l'evoluzione del diritto tributario.

Ciononostante, sembra possibile delineare alcuni risultati utili rispetto ai quali il diritto tributario italiano esprime linee di convergenza analoghe a quelle di altri Paesi, e principalmente di Germania, Spagna, Portogallo e Francia (55).

Il tentativo teorico di delimitare il diritto tributario allo studio delle sole imposte, emarginando le tasse ed i contributi, tanto da dar corpo ad un più puro ed omogeneo diritto delle imposte (*Steuerrecht*) non ha avuto successo.

Al di là delle variegate formule concettuali nell'ambito del tributo si ritrovano collocate le imposte, le tasse ed i contributi. E si tratta di una costante, nonostante alcuni ordinamenti tacciano sulla creazione di nuovi modelli di tributo e quindi la consentono (come quello italiano) o addirittura ne codifichino la possibilità (come fa l'art. 3 della LGT portoghese).

Per altro verso si assiste al rilancio delle tasse, dei contributi, delle tariffe, dei prezzi pubblici ecc., tutti prelievi che nell'era del *welfare* erano stati piuttosto trascurati, dominando politiche di acquisizione delle entrate pubbliche fondate su principi solidaristici e finalità redistributive; la tendenza a finanziare i servizi mediante le imposte va attenuandosi, mentre riprendono vigore le forme di finanziamento ispirate dalla logica del beneficio e della controprestazione.

(55) Per ogni ulteriore approfondimento in merito si rinvia all'ampio volume AA.Vv., *The Concept of Tax*, cit., a cura di B. PEETERS.

In tale contesto, preso atto dell'inadeguatezza delle definizioni formali, le nozioni operative di tributo, imposta, tassa e contributo e la qualificazione delle concrete fattispecie si deve basare su una metodologia che pur muovendo da una concezione strutturale, la coordini con il dato funzionale e con il criterio qualificatorio della natura delle norme che disciplinano la fattispecie.

Ed invero, dalla legislazione emerge la sussistenza di regimi ed elementi sintomatici della natura tributaria per quanto riguarda l'obbligazione tributaria, l'accertamento, la liquidazione, il rimborso, la decadenza, la prescrizione ecc.; i procedimenti sanzionatori e le sanzioni; la riscossione ed i privilegi; la giurisdizione. Si tratta di profili sintomatici della natura tributaria del prelievo, al tempo stesso rilevanti sul piano applicativo e concreto.

Un ultimo profilo sul quale l'ordinamento italiano risulta carente, ma soprattutto la dottrina nazionale si è mostrata restia ad ampliare i propri orizzonti, è quello della parafiscalità e dell'extrafiscalità.

Per consolidata tradizione dogmatica in Italia l'analisi dei tributi tende a svalutare il profilo funzionale ed a negare rilevanza alla multifunzionalità, a differenza di quello che accade in altri Paesi, e segnatamente in Francia, Spagna e Portogallo, ove si parla correntemente di tributi fiscali, parafiscali ed extrafiscali. Probabilmente l'integrazione giuridica europea e lo sviluppo della comparazione porteranno alla valorizzazione di tali profili anche nei Paesi più restii.

LORENZO DEL FEDERICO

