

I CONTRIBUTI SPECIALI E LE TASSE

di Franco Fichera

SOMMARIO: 1. La concezione tradizionale. a. Attualità ed aspetti problematici. b. Sviluppo dell'argomentazione. - 2. Il genere e le specie. a. Ciò che unisce: la nozione di tributo. b. Ciò che divide: i fatti, le tipologie dei fatti, le denominazioni. - 3. La distinzione di tasse e contributi e la disciplina del tributo. a. Studio di casi: l'imposta di registro. b. Le tasse sulle concessioni governative. c. Il contributo di urbanizzazione. d. La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani ed il canone per il servizio di raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque di rifiuto. e. La tassa di circolazione degli autoveicoli ed il canone di abbonamento per le radio-telediffusioni. f. Qualche conclusione. - 4. Profili di legittimità costituzionale. a. La riserva di legge. b. La capacità contributiva.

1. - Secondo la concezione tradizionale, che risale ad A. D. Giannini, i tributi «si suddividono nelle note tre categorie delle *imposte*, dei *tributi speciali* e delle *tasse*: le prime sono le prestazioni le quali non hanno altro fondamento giuridico se non quello della soggezione alla potestà finanziaria dello Stato, non essendo in alcun rapporto diretto con i vantaggi che l'obbligato risente dall'adempimento dei servizi pubblici; i secondi, la cui specie più importante è quella dei contributi di miglioria, sono le prestazioni dovute da coloro che, trovandosi in una determinata situazione, risentono un particolare vantaggio economico, per effetto dell'esplicazione di un'attività amministrativa, di fronte a tutti gli altri cui l'attività medesima indistintamente profitta; le ultime sono le prestazioni dovute per un'attività dello Stato che concerne in modo particolare l'obbligato» (1).

E' la classica definizione secondo cui imposte, tasse e contributi partecipano della comune natura tributaria: tutti sono espressione della potestà di impero dello stato, hanno la stessa struttura giuridica e danno luogo ad una obbligazione *ex lege*, in tal modo distaccandosi nettamente dai corrispettivi (le prestazioni di natura negoziale); mentre ciò che li differenzia è il presupposto.

a. La concezione tradizionale, che certamente costituisce un valido punto di partenza, pure si presta ad alcune considerazioni critiche.

Sotto un primo profilo, Giannini pone le basi, in questo differenziandosi dalla dottrina tedesca (2), per una elaborazione autonoma del concetto di tributo, rispetto alle sue possibili specie. Anche se non sempre con sviluppi conseguenti (3).

(1) Cfr. A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, UTET, Torino 1956, p. 1 s.; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, 9a ed., Giuffrè, Milano 1965, p. 61 s.

(2) Cfr. A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 103. L'A. rileva a riguardo le differenze con «l'indirizzo della più recente letteratura tedesca, dove la nuova disciplina giuridica, che si è cercato di elaborare con criterio sistematico, non comprende neppure tutta la materia dei tributi, ma solo quella che ne è la figura più spiccata, e cioè l'imposta (*Steuerrecht*)», cfr. ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 5. A parere dell'a., la limitazione del diritto tributario alla sola figura dell'imposta «non è consigliabile in Italia, dato che, a prescindere dalla confusione così diffusa nelle nostre leggi, e che spesso non è soltanto terminologica, tra imposte e tasse, le più generali disposizioni legislative in materia tributaria si riferiscono indistintamente a tutti i tributi (imposte, tributi speciali, tasse), i quali, perciò, sono dominati da alcuni principi comuni ed è quindi opportuno che formino oggetto di una medesima trattazione sistematica», cfr. ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 5. Anche se «Nel nostro ordinamento giuridico, come del resto, in quello di altri stati, la distinzione tra imposte e tasse è incerta ed oscillante, il che tuttavia, non è fonte, nella pratica, di inconvenienti gravi, per la ragione che, trattandosi nell'un caso e nell'altro di prestazioni dovute allo stato in virtù della sua potestà d'impero, sostanzialmente conforme è il loro regolamento giuridico; difatti le più generali disposizioni legislative in materia tributaria si riferiscono indistintamente a tutti i tributi», cfr. ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 98.

Così, ad esempio, dalla considerazione unitaria del fenomeno tributario, Giannini trae implicazioni in ordine alla riserva di legge, di cui all'art. 23 della costituzione, da valere anche per le tasse, ma non in ordine al principio di capacità contributiva che, invece, ritiene non applicabile. Secondo Giannini, infatti, un elemento differenziatore tra imposte e tasse «è dato dalla natura del presupposto; e cioè 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, perciò, che 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». In tal modo, come è stato rilevato (4), si risente di quella concezione della scienza delle finanze che distingue la tassa dal contributo e dall'imposta in base, rispettivamente, al principio del «corrispettivo», del «beneficio» e della «capacità contributiva» (5). E' il filo di ragionamento che lega queste concezioni alle pronunce della Corte costituzionale, fino ad ipotizzare, con riguardo al principio di capacità contributiva, un doppio regime costituzionale in materia tributaria in relazione a prestazioni a fronte di servizi indivisibili o divisibili.

Sotto un secondo profilo, la distinzione è fondata sul presupposto. Su questo la dottrina più recente è d'accordo. Ma il riferimento, che, sotto determinati aspetti, è certamente apprezzabile, si presta a qualche puntualizzazione, e non solo terminologica. I due problemi, cruciali per una classificazione, relativi ai criteri di distinzione di tasse e contributi ed alla loro individuazione, trovano in questa concezione soluzione nel presupposto, che così, da un lato, costituisce il fondamento delle diverse figure giuridiche, cioè che - con determinati contenuti - fa la differenza; e, dall'altro, ai fini della concreta individuazione, trova riscontro nelle concrete discipline delle singole figure. Una pluralità di significati che va, a nostro parere, diversamente articolata. In primo luogo, in ordine ai tratti del fenomeno tributario, non è il presupposto che rileva - elemento della struttura del tributo, in cui anche, ma non solo, si traduce il fatto assoggettato all'imposizione -, ma il più generico fatto tassato (ed i modi di colpirlo), alla stregua della nota formulazione secondo cui l'ordinamento collega a determinati fatti il prelievo coattivo. Inoltre, su un altro piano, quello dell'analisi dei singoli tributi ed ai fini dell'individuazione di tasse e contributi, il riferimento al presupposto è insufficiente; i fatti colpiti infatti sono ricostruibili non solo a partire dal presupposto, ma dalla disciplina tributaria in tutti i suoi aspetti.

b. Da qui i punti che si intendono sviluppare ai fini della classificazione dei tributi.

Ferma la nozione autonoma di tributo, che costituisce il genere rispetto a cui si distinguono le specie, le quali quindi partecipano della stessa natura (par. 2), la

(3) Una particolarità delle definizioni di A.D. GIANNINI, è che la nozione di imposta coincide con quella di tributo, e le tasse ed i contributi, pur partecipi della comune natura tributaria, sono figure che non presentano la purezza acausale dell'imposta. E così i tributi, con una definizione che in nulla si differenzia da quella dell'imposta, presentano «la triplice caratteristica: a) che sono dovuti ad un ente pubblico; b) che trovano il loro fondamento giuridico nel potere d'impero dello Stato; c) che sono imposti allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dello stesso». L'imposta, a sua volta, con una nozione che ricalca quella di tributo, «ha per unico fondamento giuridico il potere d'impero dello Stato», ed «Il contenuto fondamentale dell'istituto consiste, perciò, nell'obbligo, che la legge pone a carico delle persone soggette alla potestà finanziaria dello Stato, costituente una manifestazione della sua potestà di impero, di pagare, quando si verificano i presupposti da essa stabiliti, una somma determinata, per procurare al medesimo (o ad altro ente pubblico) i mezzi finanziari che gli occorrono per la sua organizzazione e per lo svolgimento della sua attività», cfr. ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 72. Secondo l'a., che riprende una valutazione della scienza delle finanze, «l'imposta è l'espressione più caratteristica della pubblica finanza, in cui ciò che il cittadino versa allo stato non è in alcuna relazione diretta coi servizi pubblici di cui usufruisce», cfr. ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 56.

(4) Cfr. A. FEDELE, *La tassa*, Siena 1974, p. 5 ss. e 39 ss.

(5) Cfr. A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 55 s. Cfr. inoltre E. VANONI, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Cedam, Padova 1937, p. 92.

classificazione dei tributi in imposte, tasse e contributi va basata non sul presupposto, ma su tipologie di fatti, in rapporto ad una considerazione delle fattispecie a cui l'ordinamento collega il prelievo tributario. La classificazione, che va mantenuta, non ha dunque rilievo sul piano delle definizioni del fenomeno tributario (par. 2).

L'individuazione delle singole figure di tributo in imposte, tasse, contributi e relative ibridazioni, va condotta a partire non dal solo presupposto, ma dalla configurazione della forma di tassazione in ordine a tutti i suoi elementi: presupposto, base imponibile, tasso, prestazione dovuta (par. 3).

Comunque la distinzione non ha rilievo sul piano (oltre che su quello delle nozioni, già indicato) dei regimi costituzionale ed ordinamentale (in quest'ultimo caso, tranne diversa disposizione) che restano gli stessi per tutte le specie di tributo (par. 4).

2. - Secondo Giannini ciò che unisce le diverse specie di tributi, e le distingue verso l'esterno, in particolare rispetto ai corrispettivi di natura negoziale, è dato dalla comune struttura giuridica, secondo il modulo dell'obbligazione *ex lege*; ciò che le divide, al loro interno, è dato dal presupposto.

a. «L'imposta e la tassa [e lo stesso vale per i contributi] hanno, fondamentalmente, la medesima struttura giuridica; entrambe danno vita ad una *obligatio ex lege*, la quale sorge non appena si verifica il presupposto di fatto cui la legge la ricollega, ed ha ad oggetto la prestazione di una somma di danaro nella misura inderogabilmente fissata dalla legge stessa» (6). È la nota definizione secondo cui i tributi trovano il loro fondamento giuridico nel potere d'impero dello stato ed è questa la caratteristica «che distingue i tributi dalle entrate patrimoniali; consistendo i primi, come si è detto, in prestazioni che la legge impone al soggetto, quando si verifichi una determinata situazione, indipendentemente dalla sua volontà, che può solo concorrere, talora, a porre in essere la suddetta situazione, e le seconde, invece, in prestazioni nascenti da un rapporto contrattuale» (7).

I tratti in comune così individuati sono stati ritenuti insufficienti in una duplice direzione: sotto il profilo della loro idoneità a distinguere le tasse (e, con le tasse, i tributi) dai corrispettivi di natura negoziale, riaprendo così il discorso sulla nozione di tributo; ovvero, più radicalmente, circoscrivendo il fenomeno tributario alle sole imposte e negando l'utilità stessa delle categorie di tassa e contributo.

Sotto il primo profilo, si è rilevato, soprattutto da parte di A. Fedele, che, ai fini di delineare i tratti distintivi del fenomeno tributario rispetto ai corrispettivi, è inappropriato il riferimento alla struttura dei rapporti giuridici (8). In particolare, è stato notato che gli schemi applicativi delle tasse, come peraltro avviene per le imposte, non si esauriscono in quello dell'obbligazione *ex lege* - secondo cui al verificarsi del presupposto nasce una situazione giuridica soggettiva passiva correlata ad una corrispondente attiva: il cd. rapporto giuridico tributario -, piuttosto se ne evidenziano diversi altri, come ad esempio quello dell'anticipazione del tributo, in cui si fa luogo ad un obbligo, piuttosto che ad una

(6) Cfr. A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 103

(7) Cfr. A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 58. A proposito delle tasse, si afferma: «Dovendosi quindi ricercare il fondamento della distinzione delle entrate nella natura del rapporto, dal quale hanno origine, non possono che formularsi queste due ipotesi: o si tratta di un rapporto contrattuale, in cui l'obbligo del pagamento della somma dovuta all'ente pubblico ha la sua base nella volontà delle parti, o si tratta invece di un rapporto che sorge in virtù della legge, non avendo la volontà del privato altro ufficio se non quello di mettere in moto il meccanismo legislativo; nel primo caso si ha una entrata di diritto privato, nel secondo una tassa», cfr. ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 111

(8) Cfr. A. FEDELE, *La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, p. 3 ss.

obbligazione (9). Se ne ricava, per rimanere nel contesto analitico dell'obbligazione tributaria, che ad uno stesso presupposto il legislatore può collegare diversi meccanismi di attuazione e viceversa schemi attuativi identici possono essere collegati a presupposti diversi. Con una importante conclusione: il modulo attuativo dell'obbligazione *ex lege* non può considerarsi un elemento in comune, e più in generale un tratto distintivo del fenomeno tributario (10). Insomma il riferimento all'obbligazione *ex lege* non unisce, né divide le diverse figure tributarie.

Inoltre, con riguardo all'ulteriore aspetto comune della coattività, che trova riscontro nella riserva di legge prevista dall'art. 23 della costituzione, si è osservato, sempre da parte di Fedele, che non costituisce «un adeguato criterio di identificazione dei tributi» (11), secondo il duplice rilievo che non tutte le prestazioni imposte sono tributi e, per altro verso, non tutti i tributi sono prestazioni imposte (12). Piuttosto si è sostenuto che «il profilo di rilevanza giuridica in funzione del quale va essenzialmente impostata la definizione della categoria giuridica del tributo debba essere desunto dall'art. 53, 1° comma cost.» (13). Insomma, ai fini di delineare i criteri discretivi tra tasse ed entrate di natura negoziale - e quindi l'area dei trattamenti tributari -, «non è alla struttura del rapporto tra l'ente pubblico ed il contribuente che si dovrebbe far riferimento, bensì alla funzione tipica degli istituti giuridici che determinano le varie entrate» (14).

Il discorso sull'utilità della distinzione è però andato oltre, fino a prospettare l'eliminazione delle categorie di tassa e contributo. Secondo E. Potito, il modello di imposizione tributaria è l'imposta: «prelievo coattivo acausale di ricchezza fondato esclusivamente su una determinata manifestazione di capacità contributiva» (15); le altre figure, a parte il caso dei corrispettivi di natura privatistica, non hanno una loro autonomia: o sono imposte o rientrano nella «parafiscalità»; una categoria, quest'ultima, residuale, che raccoglie prestazioni patrimoniali imposte (da imporre in base alla legge), a fini fiscali, non però di natura tributaria; in cui il prelievo, pur non corrispondendo allo schema del corrispettivo, non è collegato ad una manifestazione di capacità contributiva; il gettito riceve fin dall'origine una destinazione specifica; l'effetto fiscale è realizzato attraverso l'adozione di schemi giuridici divergenti da quello dell'imposizione tributaria, pur potendo il relativo prelievo essere disciplinato per alcuni aspetti secondo istituti tipicamente tributari (16).

(9) Cfr. A. FEDELE, *La tassa*, cit., p. 93 ss.

(10) Cfr. A. FEDELE, *La tassa*, cit., *passim*, ed, in particolare, le conclusioni a p. 202 ss.

(11) Cfr. A. FEDELE, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, II, p. 22 s.

(12) Sulla tesi secondo cui non tutti i tributi sono prestazioni imposte, cfr. A. FEDELE, *La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, cit., p. 11; ID., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, cit., p. 22 s. Ma la posizione è rimasta isolata.

(13) Cfr. A. FEDELE, *La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, cit., p. 8

(14) Cfr. A. FEDELE, *La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, cit., p. 11 s.; nello stesso senso C. SACCHETTO, *Tassa*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XLIV, Giuffrè, Milano 1992, p. 5, nota 12, e 19 ss.

(15) Cfr. E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Giuffrè, Milano 1978, p. 23 ss.

(16) Cfr. E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, cit., p. 27 ss. Rientrano nella categoria della «parafiscalità»: le diverse fattispecie di «tasse» e «diritti» di vario genere che non sono direttamente riconducibili alle categorie delle entrate patrimoniali o delle imposte e che sono caratterizzate dal fatto che la legge impone coattivamente al singolo il pagamento di un contributo finanziario, non rapportato ad un'espressione di capacità contributiva, in occasione dell'espletamento d'una pubblica funzione da parte dell'ente pubblico; i cd. tributi speciali direttamente dovuti ai pubblici dipendenti per l'espletamento, di norma a favore di privati, di particolari servizi rientranti nell'esercizio del proprio ufficio: certificazioni, esame di documenti, ricerche, autenticazioni ecc. attualmente detti proventi per i dipendenti dell'amministrazione finanziaria e che confluiscono in particolari fondi di previdenza; le cd. imposte speciali, costituite dai contributi obbligatori per la sicurezza sociale che confluiscono direttamente nel bilancio degli enti previdenziali; le forme di contribuzione stabilite a carico di determinate categorie di operatori economici in corrispettivo della prestazione a carattere obbligatorio dei servizi resi da particolari enti che si propongono la promozione, il controllo, il miglioramento della produzione e finalità similari riguardo a determinati settori produttivi: i diritti di controllo a favore dell'Ente Risi, i corrispettivi per l'uso di bombole di metano a favore dell'Eni, i contributi a favore dell'Ente Cellulosa, nonché, in genere, i contributi corrisposti a consorzi obbligatori; i diritti e le tasse prelevati in ordine a particolari servizi resi sulle merci importate, che possono considerarsi misure di effetto equivalente ai dazi doganali, cfr. ID., *L'ordinamento tributario italiano*, cit., p. 30 s.

Sono così delineati, seppure succintamente, i termini in cui è aperto nella dottrina italiana il dibattito sulla nozione di tributo. È ora possibile qualche osservazione.

Sotto un primo profilo, va ribadito, riprendendo l'indicazione di Giannini, che il fenomeno tributario non si riduce ad una sua particolare manifestazione. La tesi, sostenuta da Potito, secondo cui l'imposta è la figura tipica e le altre, più controverse, hanno un posto accanto, manca di distinguere tra tributo ed imposta: a questi termini corrispondono infatti definizioni identiche. Ne consegue, per un verso, che scompare la distinzione tra genere e specie; eppure l'esperienza storica, non solo contemporanea, ci presenta più specie di tributi, in tal senso la riduzione del fenomeno tributario ad una sola delle sue possibili manifestazioni, ed in particolare a quella prevalente in una determinata epoca, lascia fuori troppo. Per un altro verso, l'imposta perde le sue peculiarità, e quindi o tende a costituirsi essa come il genere, con qualche confusione: se il *genus* è l'imposta, ad essa vanno assimilati anche i contributi e le tasse che presentino le sue stesse caratteristiche (l'alternativa introdotta da Potito: o sono imposte o sono parafiscali), ma allora il problema di una nozione unitaria del fenomeno impositivo si ripropone; oppure la distinzione tra imposte, da un lato, e tasse e contributi, dall'altro, tende ad essere di natura, con conseguenze non secondarie, oltre che sul piano delle definizioni, su quelli del regime costituzionale ed ordinamentale, senza che questa natura sia ulteriormente specificata, come si ricava dalla individuazione, rispetto ai corrispettivi di diritto privato ed alle imposte, di una categoria, quella della «parafiscali», di incerta natura e meramente residuale. Ed invece il fenomeno tributario raggruppa tutte le figure (con i loro specifici fatti), purché non siano corrispettivi, e secondo le stesse regole, sta qui la *summa divisio*. Le diverse figure: imposte, contributi, tasse, diritti, e così via, tutte rientrano nel fenomeno tributario, purché rispondano al *genus*, ed in tal caso sono tenute al regime costituzionale ed a quello ordinamentale proprio delle prestazioni patrimoniali imposte di natura tributaria, rispetto ai corrispettivi di natura contrattuale (17). È allora da verificare caso per caso se si danno le condizioni, e cioè rilevino quei tratti strutturali e funzionali, che ci possano permettere di parlare di entrata di natura tributaria. Tratti in comune al fenomeno tributario che appunto si tratta di identificare.

Nella concezione tradizionale l'affermazione secondo cui i tributi conservano una comune struttura giuridica si basa sul richiamo all'obbligazione *ex lege*. La tesi, lo abbiamo visto, è criticata da Fedele. Ora, ai fini della definizione del fenomeno tributario (e delle tasse e dei contributi), il riferimento all'obbligazione *ex lege* va preso con cautela, in ragione della pluralità di significati che presenta nella concezione tradizionale. Sotto un primo profilo, lo schema dell'*obligatio ex lege* richiama, seppure impropriamente: si rifà al modello dell'obbligazione privata, i termini essenziali della fattispecie tributaria: un fatto a cui l'ordinamento collega il prelievo; è la forma in cui si manifesta la coattività in materia tributaria; in tal modo si fa riferimento ad una costante del fenomeno tributario: la sua giuridicità. È questo un aspetto, che attiene ai termini basilari della disciplina sostanziale del tributo, da non perdere di vista rispetto alle più studiate modalità di attuazione. Inoltre, presuppone che la fattispecie tributaria sia deliberata per legge, ma ciò, a parte di nuovo il riferimento alla coattività, non attiene alla definizione di tributo, se non a partire da una determinata forma di stato: quella dello stato di diritto; è dunque una caratteristica del fenomeno tributario, ma in uno specifico contesto istituzionale. Infine vuole spiegare il concreto funzionamento del tributo, ma si riferisce solo ad una delle possibili modalità dei

(17) Questa concezione è propria della prevalente dottrina cfr. F. MAFFEZZONI, *Imposta*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XX, Giuffrè, Milano 1970, p. 441 ss.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 8a ed., UTET, Torino 1989, p. 11 ss.; A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico finanziario*, 4a ed., Jovene, Napoli 1990, p. 225. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, UTET, Torino 1991, p. 42 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, 2a ed., UTET, Torino 1991, p. 3 ss., su una linea che tende a rivalutare il concetto di tributo, rispetto a cui le specie al suo interno: imposte, tasse e contributi, sono differenziate dal presupposto.

meccanismi applicativi, lo ha spiegato bene Fedele con riferimento alle tasse. In conclusione, lo schema dell'obbligazione *ex lege* pretende troppo: dare la nozione del tributo, per lo meno (anche se non consapevolmente) per una certa epoca, ed insieme spiegare il contenuto delle singole discipline impositive. Il suo valore sta nel fatto che individua alcuni tratti permanenti del fenomeno tributario, ed altri più circostanziati, che sono ancora oggi attuali, ma che non ne escludono altri ancora; mentre, sotto ulteriori profili, si rileva parziale, se non deviante. Ha avuto immenso successo, dato che temporalmente si è costituita come la prima teoria, fondativa della autonomia degli studi di diritto tributario rispetto alla scienza delle finanze; e poi a seguito della sua assunzione come schema concettuale di leggi generali sulla tassazione come il *Reichsabgabenordnung (RAO)* del 1919 in Germania o la *Ley General Tributaria* del 1963 in Spagna.

Sotto un ulteriore profilo, del nesso tra «coattività» e «concorso alla spesa pubblica», tra art. 23 e 53 della costituzione, ovvero tra aspetti strutturali e funzionali del tributo, è stato sottolineato che, dopo l'entrata in vigore della costituzione del 1948, ciò che caratterizza unitariamente il fenomeno tributario e permette, quindi, di individuare le sue diverse manifestazioni, non è solo (e forse non tanto) la coattività, e cioè i principi che si ricavano dall'art. 23 della costituzione, ma piuttosto il «concorso alle spese pubbliche» in ragione della capacità contributiva, e (con accentuazioni diverse) il raccordo del dovere di concorrere con il principio di «solidarietà», vale a dire i principi che si ricavano dall'art. 53, comma 1, della costituzione (18). Come si è detto, «l'art. 53, comma 1, cost., sul quale deve ormai fondarsi la definizione del tributo, non attribuisce alcun rilievo agli eventuali assetti coercitivi attraverso i quali può realizzarsi la partecipazione dei consociati alle pubbliche spese, ma sottolinea le caratteristiche funzionali dei tributi, quali istituti giuridici ordinati alla ripartizione delle spese pubbliche» (19). Si tratta di un contributo alla discussione che fuoriesce dal carattere datato di alcune formulazioni di A.D. Giannini, ma che anch'esso, oltre un certo limite, può risultare insoddisfacente - si noti sotto il profilo dei tratti definitivi del tributo, qui in considerazione, non delle novità introdotte dalla costituzione, che del resto non riguardano solo il principio in questione, ma, ad esempio, la stessa previsione della riserva di legge in materia tributaria, che, nel contesto della costituzione del 1948, rispetto allo statuto albertino che già la prevedeva, acquista nuovi significati.

Il punto di partenza per la nozione di tributo (e per l'autonomia dei concetti giuridici in materia tributaria, anche se un diritto tributario nasce solo dopo) va collocato in un momento antecedente, e non è ancorato soltanto ad una purificazione dei concetti giuridici, né all'art. 53. Quanto serve a dare la nozione del genere è infatti risalente, sia rispetto alle conclusioni di Giannini che a quelle dei suoi contraddittori; non si riduce al distacco dalle concezioni economico-finanziarie: il passaggio dalla visione «contrattualistica» a quella «coercitiva» del tributo; o al rilievo di alcune disposizioni costituzionali rispetto ad altre: il «concorso alle spese pubbliche», in base al principio di capacità contributiva, magari in raccordo con il principio di «solidarietà», rispetto alla «coattività»; seppure la disciplina del diritto tributario deve molto a quanto risulta da queste elaborazioni. Ed è insieme più articolato: la nozione contemporanea di tributo risulta da un processo di stratificazione ed accumulo di diversi elementi, che coesistono e non si contrappongono l'uno all'altro. In estrema sintesi, la nozione di tributo attiene alle forme di esercizio del potere politico; con la nascita dello stato moderno attiene alla forma di stato; e per l'oggi attiene alle forme dello

(18) Cfr. A. FEDELE, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, cit., p. 22 s. e, più recentemente, C. SACCHETTO, *Tassa*, cit., p. 5, nota 12, e 19 ss. Sul nesso tra concorso alle spese pubbliche e principio di solidarietà, anche ai fini della classificazione dei tributi, il rinvio naturalmente è a F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova 1973, p. 58 ss.

(19) Cfr. A. FEDELE, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, cit., p. 22 s.

stato contemporaneo. Sappiamo infatti che i tributi preesistono allo stato moderno, ma solo con il suo affermarsi si raccordano allo stato, acquisendo man mano ulteriori determinazioni, le quali nello stato contemporaneo, con l'aggiunta di nuove, non si escludono a vicenda, ma piuttosto si giustappongono, come risulta dalla costituzione.

E proprio la costituzione può costituire un punto di partenza possibile per definire il fenomeno tributario.

Nella costituzione italiana infatti in diversi contesti si trovano formulazioni che fanno riferimento ai tributi: si parla così nell'art. 53, comma 2, di «sistema tributario» in vista della progressività; nell'art. 75, comma 2, di «legge tributaria» con riguardo al divieto di referendum; nell'art. 81, comma 3, di «nuovi tributi» che non si possono stabilire con la legge di approvazione del bilancio; nell'art. 119, comma 2, di «tributi erariali» e di «tributi propri» a proposito della finanza regionale e locale; inoltre l'art. 14 fa riferimento ai «fini fiscali», in vista dei quali possono essere previsti accertamenti ed ispezioni; l'art. 24 sancisce che il carattere ecclesiastico e il fine religioso o di culto non possono essere causa di «speciali gravami fiscali». E' così fuori dubbio che in tal modo il concetto di tributo sia costituzionalizzato.

Nella costituzione peraltro non si trova una nozione di tributo. Piuttosto, ed in modo puntuale, e proprio con riferimento agli articoli richiamati e ad altre disposizioni rilevanti, come l'art. 23, o a valori che trovano tutela nella costituzione, quali le esigenze finanziarie dello stato, l'interesse fiscale, la legittimità di finalità extrafiscali, si individuano, con riguardo agli elementi della nozione di tributo (e che possono permettere la ricostruzione del concetto di tributo, sia nei suoi tratti fondamentali, sia in quelli più propri dello stato contemporaneo), prescrizioni vincolanti o meno, che danno i caratteri dello stato fiscale nell'ordinamento italiano.

Se ne ricava che non solo non si può isolare un elemento per dare la nozione odierna di tributo, ma non si può pretendere di dare una nozione di tributo valida per tutti i tempi; vi sono tratti propri del fenomeno tributario nello stato moderno, ma probabilmente non esaustivi; inoltre la presenza di un tratto non ne esclude un altro (20).

Restringendo il discorso agli artt. 23 e 53, comma 1, va detto che sia l'uno che l'altro sono espressione del modo in cui la costituzione affronta per l'oggi il problema delle entrate tributarie. E così, le qualificazioni che risultano dall'art. 23, circa la riserva di legge, e dall'art. 53, in ordine al dovere di tutti di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, non vanno viste come caratterizzazioni che, una meglio dell'altra, servono a dare la nozione, oppure che si escludono a vicenda, alla stregua delle tesi secondo cui ciò che qualifica il fenomeno tributario nel nostro ordinamento non è più tanto, l'aspetto coercitivo del prelievo (art. 23), ma quello del concorso alle spese pubbliche (art. 53) (21). Piuttosto - a parte che la sottolineatura della funzione di prelievo e del carattere strumentale del fenomeno tributario, seppure con accentuazioni diverse, risale anche alla dottrina tradizionale e ad A. D. Giannini, ed ancora caratterizza la fiscalità, già prima dello stato moderno - va rilevato che il concorso alle spese pubbliche in contesto statale, di cui all'art.

(20) La concezione tradizionale trae meriti e limiti dal contesto storico in cui si colloca. Il punto di partenza della teoria tradizionale è sempre utile, perché distacca una concezione giuridica del fenomeno tributario che è riferibile al momento in cui il tributo si collega alla sovranità dello stato, e l'inquadra in una forma determinata di stato quella dello stato di diritto e dello stato liberale; questo inquadramento che è sempre valido, non è però esauriente per l'oggi; in più la teoria non era consapevole dei riferimenti precisi alle forme di stato di cui era debitrice ed ha cercato di porre le sue definizioni su un piano di validità non contingente - se ne veda l'intrico nella definizione di obbligazione *ex lege*. D'altra parte, però, non si tratta di elaborare una concezione alternativa, perché quella tradizionale, con riguardo ai tratti strutturali e funzionali messi in luce, e che sono tuttora presenti nel fenomeno tributario contemporaneo, resta ferma.

(21) Cfr. A. FEDELE, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, cit., p. 22 s. e più recentemente C. SACCHETTO, *Tassa*, cit., p. 19 ss. Per una valorizzazione del disposto dell'art. 53 in raccordo all'art. 2, il rinvio è a F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 58 ss.

53, ha una matrice istituzionale autonoma e specifica: la nascita dello stato moderno, in ordine a ciò che è necessario allo stato per funzionare, vale a dire procurarsi in modo certo e stabile (come stato che non produce direttamente da se stesso) i mezzi necessari per il suo finanziamento con determinate modalità e forme di prelievo, i tributi appunto (22), ed in un determinato contesto istituzionale: lo stato assoluto, quindi lo stato di diritto e liberale, infine lo stato di diritto ed insieme lo stato sociale ed interventista, come avviene nello stato contemporaneo, a stare ad una successione in verità lineare ed ideal-tipica delle forme di stato. E' dunque al definirsi dello stato moderno dobbiamo risalire per ricavare la nozione di tributo collegato allo stato. Ricollocando, poi, questa forma dello stato in quelle proprie dello stato contemporaneo, onde trarne le caratteristiche del fenomeno tributario odierno. La considerazione secondo cui la partecipazione alle spese pubbliche deve avvenire in base al dovere di concorrere alle spese pubbliche, dovere che ha il suo fondamento nel principio di solidarietà (una riformulazione della sovranità), il che segna il nuovo contesto in cui si inserisce l'obbligo di contribuire (23), non elimina così il fatto che si tratta di un dovere sanzionato dalla legge, come risulta dalla riserva di legge in ordine alle prestazioni imposte. Anche a riguardo dell'art. 53, come del resto dell'art. 23, ci troviamo di fronte ad ulteriori e diverse motivazioni e contesti di uno stesso tratto del fenomeno tributario, quello funzionale, che peraltro non si riduce al concorso alle spese pubbliche, insieme vi sono le funzioni extrafiscali. Il che comporta per quanto riguarda l'art. 53 (così come per la riserva di legge, che persiste, pur nel contesto di nuove motivazioni) di distinguere tra elementi permanenti, ed elementi nuovi del concorso alle spese pubbliche. La stessa previsione di un vincolo sostanziale per il legislatore al momento di prevedere forme di tassazione, che nel caso dell'art. 53 è data dalla capacità contributiva, non è del tutto nuova nell'ordinamento italiano, ricorreva in forme diverse già nello statuto albertino. Se ne ricava che non si può condividere la tesi secondo cui il principio di capacità contributiva è un tratto definitorio del tributo; il principio costituisce piuttosto un vincolo all'esercizio della funzione tributaria, quindi una tassazione che non denota capacità contributiva, non per questo cessa di essere un tributo - lo stesso vale, per altro verso, per la riserva di legge (24). Il tributo va dunque definito indipendentemente.

Da quanto abbiamo detto, risultano alcuni tratti strutturali e funzionali del *genus tributi*, utili per una nozione di tributo nello stato contemporaneo, nucleo tematico che è lontano da una sistemazione definitiva, ed a cui in questa sede non si poteva che accennare.

Quello che resta fermo, ai nostri fini, è che gli aspetti comuni si ritrovano (si debbono ritrovare perché altrimenti si avrebbe un corrispettivo di natura negoziale), ed è quanto si tratta di verificare caso per caso, nelle tasse e nei contributi (così come nelle imposte), e cioè in tutte le forme di tassazione, quale che sia il fatto tassato e quale che sia la denominazione.

Vi sono le condizioni per continuare il discorso: il fenomeno tributario copre nel tempo una vasta gamma di forme di tassazione, i fatti colpiti sono un tratto distintivo del fenomeno, ma allo stesso tempo una variabile, il che permette utili classificazioni.

(22) Il tributo, ai fini del concorso alla spesa pubblica in un contesto di distinzione tra stato e società civile, è lo strumento cui ricorre in modo sempre più sistematico lo stato moderno (dallo stato assoluto in poi) per finanziare le sue attività; lo stato, così, provvede in modo centralizzato, organizzato e certo al suo finanziamento, gravando sulle persone fisiche e giuridiche, ed in genere sull'economia dei privati ad esso esterna.

(23) Cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 79 e C. SACCHETTO, *Tassa*, cit., p. 19 ss.

(24) Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, cit., p. 6. Nello stesso senso cfr. I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino 1965, p. 112, secondo cui «un tributo può risultare contrario ai principi costituzionali posti dall'art. 53 e quindi costituzionalmente illegittimo, senza che ne muti la qualificazione giuridica se strutturalmente congegnato e disciplinato secondo lo schema proprio dei tributi».

b. Secondo la concezione tradizionale e, sulla sua scia, l'elaborazione successiva, ai fini di differenziare, all'interno dei tributi, le diverse categorie di imposte, tasse e contributi occorre far riferimento al presupposto. Ora, anche se a riguardo l'accordo è ampio (25), il riferimento al presupposto è improprio: ciò che distingue è piuttosto il fatto.

Sotto un primo profilo, la distinzione attiene al fatto come termine della relazione che l'ordinamento stabilisce tra determinate circostanze ed il prelievo, secondo il modello astratto di ogni norma giuridica e, nel suo contenuto, attiene ai fatti che poi si traducono nelle discipline positive, non al presupposto, sia esso inteso in senso più generico come fondamento, giustificazione, causa del prelievo; sia esso inteso come circostanza di fatto che fa nascere l'obbligazione tributaria. Nella teoria tradizionale si notano, lo abbiamo già visto a proposito dell'obbligazione *ex lege*, interferenze tra il piano della definizione del fenomeno tributario e quello della ricostruzione della concreta disciplina del tributo.

Va inoltre precisato che, comunemente, con il termine di presupposto si fa anche riferimento ad un circostanziato elemento della struttura del tributo, che però non necessariamente dà conto del fatto tassato nella sua interezza. Dato, infatti, il modello astratto, secondo cui l'ordinamento collega una prestazione ad un fatto, questo si articola, al momento della sua traduzione legislativa, nei diversi elementi della struttura del tributo: presupposto, base imponibile, tasso, prestazione dovuta, in modalità da verificare caso per caso (26); tra l'altro è a partire da queste modalità che si può re-individuare il modello generale (ed al suo interno il fatto), e quindi, secondo i vari fatti presi in considerazione nelle diverse discipline, operare le classificazioni delle singole forme di tassazione. Ma questo con rispetto a tutti gli elementi del tributo e non al solo presupposto (27).

Per altro verso, il fatto si distacca dalla concreta struttura di un determinato tributo, tra i cui elementi vi è il presupposto, per far riferimento ad una costante della tassazione ed eventualmente alle caratteristiche comuni di determinati fatti cui si ricollegano i diversi tributi in un determinato ordinamento. I raggruppamenti dei fatti sono ricostruibili anche partendo dal basso, dal diritto positivo. E si prestano a considerazioni in ordine alle tendenze dell'ordinamento, e per altro verso alla gamma dei fatti tassabili, una virtualità nel determinato ordinamento.

Il fatto non è, dunque, solo un elemento descrittivo o estrinseco, ma un elemento costitutivo del fenomeno tributario (continua così la ricognizione dei tratti per una nozione di tributo): occorre sempre un fatto; il fenomeno tributario non si caratterizza solo per la coattività, o per gli effetti, ma anche per il fatto cui l'ente impositore collega il prelievo. Ed il fatto, nella relazione che l'ordinamento stabilisce con la prestazione patrimoniale imposta, deve essere esplicito e noto. Un prelievo che si realizzasse senza l'individuazione del fatto, uscirebbe dall'esperienza giuridica e da quella tributaria in particolare.

I fatti presi in considerazione costituiscono oltre che una costante, anche una variabile delle forme di tassazione, sotto il profilo di quali sono i fatti tassati nel determinato ordinamento; così come la coattività è una costante del fenomeno tributario, ma le sue forme variano, ad esempio con lo stato di diritto. Con riferimento, poi, a certe forme di stato ed a

(25) Cfr. per tutti F. MAFFEZZONI, *Imposta*, cit. p. 441 ss.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 11 ss.; A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico finanziario*, cit., p. 225; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 42 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, cit., p. 3 ss.

(26) Cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 32 ss.

(27) Illustra con chiarezza il punto F. MOSCHETTI, cfr. ID., *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 189, laddove sottolinea che «Per individuare dunque le tasse intese nella loro essenza di entrate commutative è necessario allargare la visuale stretta del presupposto e della situazione giuridica soggettiva a quella più ampia dell'intero istituto tributario per cogliere la sua *giustificazione sostanziale*. In questo modo potrà essere talora decisivo il riferimento, non al presupposto, ma alla base imponibile o al tasso; così pure, se il tributo ha più presupposti o più oggetti, come nel caso delle imposte di registro e di bollo, si potrà cogliere la sua *ratio* solo ricercando la giustificazione sostanziale che sta alla base dell'intero istituto e non di una parte di esso».

dati contesti si determinano ventagli di possibilità dei fatti da tassare; ad esempio nel nostro ordinamento vale - è un principio sancito dalla costituzione - che i fatti tassati debbano essere espressione di ricchezza. Nei diversi contesti, inoltre, i fatti cui legare la tassazione non sono predeterminati, anche se non sono infiniti. Comunque sono ricostruibili, così informando sull'ordinamento tributario in vigore. In tal senso il fenomeno tributario e, con esso, il termine che denota il *genus tributi*, per noi quello di tributo, è neutro rispetto ai fatti specificamente tassati.

I fatti sono poi classificabili sotto vari punti di vista. Interessa, in questa sede, la legittimità e l'utilità di una classificazione in ordine ai contenuti di quei fatti che danno luogo, nella nostra tradizione, ad imposte, tasse e contributi, e che si riferiscono, rispettivamente, a fatti dell'obbligato, a situazioni di fatto in relazione ad attività dell'ente pubblico, ovvero a particolari vantaggi ricavati da attività della pubblica amministrazione o danni e spese causate alla collettività. Ai fini di una classificazione, l'accento cade, così, su assetto contributivo, da un lato, e fatti tassati, dall'altro, mentre le denominazioni sono un po' secondarie, infatti sono varie e poco affidabili, né è facile rilevare costanti negli ordinamenti.

Termini quali tributi, tasse, imposte, contributi ed altri hanno storie diverse e significati non univoci nel tempo, che spesso si confondono e si sovrappongono; con lo stesso termine nel tempo ci si riferisce a prelievi diversi e con termini diversi allo stesso prelievo; del resto lo stesso prelievo mostra nel tempo evoluzioni da una denominazione all'altra, fermo restando il fatto; vi sono poi fattispecie di tributi che possono definirsi ibride in quanto contemporaneamente presentano aspetti dell'una o dell'altra figura (28).

Oltre alle denominazioni, sono poi rilevanti le scelte del legislatore. Lo stesso fatto può essere considerato dal legislatore sotto profili diversi ai fini delle diverse forme di prelievo tributario; nel tempo, rispetto a certi fatti ed agli aspetti via via presi in considerazione, si evolvono e si consolidano forme di trattamento tributario; è il caso dell'imposta di registro sempre più riferita al contenuto dell'atto da registrare, piuttosto che al servizio pubblico reso. Ma seguiamo il percorso delle scelte del legislatore (29). Se, ad esempio, il fatto in considerazione non è una situazione del soggetto passivo, ma una specifica attività di un ente pubblico o della pubblica amministrazione riguardante in particolare l'obbligato - il caso di riferimento può essere sempre l'imposta di registro -, si pone per il legislatore, in ordine alla prestazione, la scelta di che caratteristiche dare al trasferimento patrimoniale richiesto: configurarlo come prestazione tributaria o, optando per la logica di mercato o privatistica, come corrispettivo, nella forma di prezzo. Una volta esclusa l'ipotesi del corrispettivo, si pone per il legislatore, in ordine al fatto, la scelta se tassare il fatto del contribuente per la relazione che intercorre tra privato e pubblica amministrazione, oppure se tassare il fatto dell'obbligato in quanto tale, senza più nesso con il servizio; se ibridare le cose, infatti il fenomeno tributario non si riduce alle possibili sue figure: imposte, tasse e contributi, ma vive anche di tutta una serie di combinazioni tra le diverse specie; è quanto si rifletterà nella configurazione degli elementi della struttura del tributo: presupposto, base imponibile, tasso, prestazione dovuta. L'esperienza rivela: provvisorietà delle denominazioni; ibridazione delle figure; particolarità dei profili messi in evidenza di volta in volta dal legislatore per lo stesso fatto; emergere di nuovi fatti; passaggi dagli assetti contrattuali a quelli contributivi e viceversa. In tal senso i fatti sono neutri rispetto alle classificazioni di specie, ed a tal fine occorre un'analisi delle singole discipline.

(28) Sulla varietà e fungibilità delle denominazioni, con riferimento alle tasse, cfr. C. SACCHETTO, *Tassa*, cit., p. 7 ss.; con riferimento ai contributi, cfr. M. INGROSSO, *Contributi*, in *Boll. Trib.*, 1987, p. 453 ss.

(29) Cfr. C. SACCHETTO, *Tassa*, cit., p. 25.

Nonostante l'ambiguità dei termini di tassa e contributo, la pluralità di usi e di significati, di normative di diritto positivo e di contesti analitici, in ordine alle due figure si constata generalmente qualcosa che è sostanzialmente condiviso, e da cui conviene partire: il legislatore, nella scelta dei fatti da tassare, oltre a quelli che appartengono alla sfera giuridica del soggetto passivo, persona fisica o giuridica, senza che rilevi lo svolgimento di un'attività pubblica nei confronti dell'interessato, quali: reddito, patrimonio, trasferimenti, consumo, produzione, importazione (la logica dell'imposta); può far riferimento a circostanze - traducendole nella struttura del tributo - che includono una relazione specifica con una particolare attività dell'ente pubblico che sia riferita al soggetto (la logica della tassa); come, ancora, può far riferimento ad un particolare vantaggio conseguito dal contribuente dall'esplicazione di un'attività pubblica o ad una maggiore spesa provocata all'ente pubblico (la logica del contributo). Tasse e contributi costituiscono le specie di imposizione che, a differenza delle imposte, collegano il prelievo tributario a fatti di altro tipo.

Un insieme di motivi che, dunque, discendono dalla storia dei termini e dei loro significati nell'ordinamento convince che conviene consolidare il termine tributo come *genus*, ed i termini imposta, tasse e contributi ed altri come specie, in rapporto ai diversi raggruppamenti di fatti. Ed ulteriormente conviene trarre una tipologia dai fatti che nell'ordinamento positivo si raccordano ad una specie. Va detto che se c'è una natura (con un rilievo giuridico autonomo) del fenomeno tributario (che una volta accertata fa scattare un regime costituzionale ed ordinamentale) come genere (e potremmo usare come genere il termine tassa - infatti parliamo di tassazione - e non il termine tributo, come del resto avviene nel contesto anglosassone), non c'è una natura (con un rilievo giuridico autonomo) della tassa o del contributo, che sono piuttosto specie di quel genere; d'altra parte non possiamo considerare estranei al genere (convenzionalmente denominato con tributo) la tassazione di fatti correlati alla estrinsecazione di un'attività pubblica che riguardi il soggetto obbligato, ovvero agli incrementi di valore connessi alle economie e diseconomie esterne di una determinata attività (un altro possibile raggruppamento dei fatti), per una pretesa purezza della figura dell'imposta; i fatti andrebbero raggruppati per caratteristiche omogenee a partire dalle configurazioni concrete dei tributi, ai fini di classificazioni utili.

Del resto, quella che distingue tra imposte, tasse e contributi non è l'unica classificazione possibile, ed è noto che essa nasce fuori della scienza giuridica. A riguardo si deve rilevare che, anche se lo studio della morfologia dei fatti tassati (e non tassati) in un determinato ordinamento resta di sicuro interesse, le scienze giuridiche non hanno ancora portato un'attenzione adeguata al tema (30).

Insomma, libero il legislatore di denominare e di differenziare le forme di tassazione secondo i fatti, l'attenzione si sposta sui fatti tassati e sui relativi possibili raggruppamenti; e, se è utile e corrisponde a convenzioni consolidate, non c'è ragione di non accogliere la distinzione sulla base: un certo fatto, allora imposta, tassa o contributo; ma una tale classificazione non attiene alla natura, ed alle relative definizioni, del fenomeno tributario.

(30) Così, ad esempio, ci si domanda se la classificazione centrata su imposte, tasse e contributi non sia troppo rigida, e non lasci da parte corpose realtà del fenomeno tributario, quale la contribuzione in materia di sicurezza sociale, cfr. C. SACCHETTO, *Tassa*, cit., p. 25 s.; e, si può aggiungere, fino a che punto copra i fatti da colpire alla stregua del principio «chi inquina paga»; o ancora esaurisca i fatti connessi alla «compensazione delle economie e diseconomie esterne», «allorquando il comportamento economicamente rilevante di un determinato soggetto apporti vantaggi o svantaggi ad altri soggetti senza che questi ultimi paghino, o, rispettivamente ricevano uno specifico compenso», cfr. A. E. GRANELLI, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Cedam, Padova 1981, p. 31. Sulle forme degli ordinamenti tributari, anche sotto i profili qui in considerazione, si vedano gli studi di G. TREMONTI, G. VITALETTI, *Le cento tasse degli italiani*, Il Mulino, Bologna 1986 ed ID., *La fiera delle tasse*, Il Mulino, Bologna 1991.

Chiarito questo, scatta il regime dei tributi: un unico regime costituzionale ed ordinamentale, a meno, in quest'ultimo caso, di disposizioni in senso contrario (31).

3. - Resta da vedere se ed in che misura la distinzione di tasse e contributi (ed imposte), specie di tributi riferite a tipologie di fatti, trovi corrispondenza nell'ordinamento. Vale a dire se nella disciplina del tributo è dato di ritrovare la logica della tassa o del contributo. Un'analisi che non si riduce al presupposto, come comunemente si ritiene, ma richiede una valutazione complessiva della disciplina del tributo.

Nella traduzione legislativa, infatti, il fatto tassato - non ci riferiamo più allo schema semplice della normazione - si specifica in una serie molto articolata di fattispecie che si raccordano ai diversi elementi della struttura del tributo: presupposto, base imponibile, tasso, prestazione dovuta. Per cui la ricognizione del fatto, ai fini di distinguere tra imposte, tasse e contributi, non dipende dal solo presupposto.

a. Consideriamo l'imposta di registro. Qui abbiamo, da un lato, un presupposto che, riguardando gli «atti soggetti a registrazione» e «quelli volontariamente presentati per la registrazione» (art. 1, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, testo unico dell'imposta di registro), attiene ad «atti e fatti di singoli», «gli atti»; con riferimento ai quali rileva «una attività esplicita dall'ente pubblico riguardo all'obbligato», «la registrazione» (sia essa resa obbligatoria dalla legge, sia essa volontaria); in ordine a cui, per determinati tipi di atti, ad esempio per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, la base imponibile si determina con riferimento al «valore del bene o del diritto», e cioè al valore del bene negoziato (art. 43), mentre per altri viene in considerazione l'atto nella sua unità; nei cui confronti, secondo i casi, «l'imposta di registro si applica nella misura indicata nella tariffa allegata» (art. 1), misura che può essere proporzionale o fissa; in questa ultima ipotesi, richiamando (e per alcuni autori mantenendo, come vedremo) la sua originaria natura di tassa.

Come è stato notato, il tributo ormai si determina in ragione della natura e del valore delle prestazioni dedotte nell'atto cui si assicura conservazione e pubblicità, e non più in funzione della possibilità ed opportunità di offrire conservazione e pubblicità degli atti giuridici (32); «la disciplina delle prestazioni imposte per determinate categorie di negozi o di eventi tende a dare origine ad imposte, in senso tecnico, del tutto distinte dal tributo cui originariamente si riconducevano» (33) e «viene a sfumare l'originaria natura di tassa, collegata alla prestazione di un'attività amministrativa, mentre prevale quella di imposta indiretta sui trasferimenti della ricchezza» (34). E così «Un tratto caratteristico del tributo di registro è che la sua applicazione s'intreccia con il servizio amministrativo di registrazione di un atto (normalmente scritto). Il tributo del registro, quindi, assume due forme. Da un lato vi sono ipotesi di prelievo in misura fissa, la cui giustificazione risiede (o dovrebbe risiedere) nella prestazione di un servizio amministrativo (la registrazione); si ha così la "tassa" di registro. Vi è, poi, un prelievo rapportato, in ragione proporzionale, al valore dell'atto: ed in

(31) Secondo SACCHETTO, ID., *Tassa*, cit., p. 6 s., gli effetti che conseguono alla natura tributaria sono: 1) rispetto dei principi costituzionali; 2) particolare disciplina dei privilegi; 3) non suscettibilità di imposizione; 4) regole speciali, salvo disposizioni contrarie, per il contenzioso; 5) regole speciali, salvo disposizioni contrarie, per l'accertamento, la liquidazione, la riscossione, la decadenza e prescrizioni, le sanzioni; nello stesso senso cfr. A. FEDELE, *La tassa*, cit., p. 12, nota 19, e 55; G. TREMONTI, *Profili della "tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni" e del "corrispettivo" per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, p. 594; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, cit., pag. 5.

(32) Viene inoltre esteso l'ambito di applicazione anche ad atti che non avrebbero richiesto la registrazione, nonché a negozi o eventi non produttivi di atti o documenti da sottoporre a formalità, come i contratti verbali.

(33) Cfr. G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 488 s.

(34) Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 680.

tal caso il tributo del registro assume natura di imposta, avente la sua *ratio* nella stipulazione o formazione di un atto, assunta dal legislatore come indice di capacità contributiva. La registrazione di un atto comporta l'applicazione - alternativa - di una delle due forme di prelievo; quando si applica l'imposta, non si applica la tassa, e viceversa» (35). Per cui il tributo di registro, originariamente configurato come tassa: corrispettivo del servizio reso al privato e quindi tassa, «si è poi evoluto dal punto di vista normativo fino a divenire una vera e propria imposta, quanto meno in alcuni degli schemi di attuazione con cui si realizza tale tributo» (36).

In questo caso risulta evidente che non è il solo presupposto, che nella sequenza data dalla legge agli elementi del tributo incomincia a circoscrivere l'ambito di applicabilità del tributo (37), a fare la differenza ai fini della classificazione del tributo in parola nella specie di imposta o in quella di tassa, ma la normativa che regola il prelievo nel gioco dei suoi diversi elementi, ed in tutti i suoi aspetti, ed in particolare nel caso in esame: oltre al presupposto, la determinazione della base imponibile ed il regime dei tassi. Il che ci dice che lo stesso presupposto, in cui si nota il rilievo di un'attività della pubblica amministrazione riferita all'obbligato, può dar luogo ad un'imposta o ad una tassa; non solo quindi il fatto a cui si collega la prestazione - uno dei tratti definitori del tributo - è, come abbiamo avuto modo di rilevare, neutro rispetto a queste classificazioni, ma anche il presupposto.

Se ne ricava che, allorché, ai fini della distinzione tra le diverse specie, si passa alla analisi della legislazione, e cioè alla traduzione legislativa del fatto da tassare, occorre accertare se sia un determinato fatto ad essere colpito in modo coerente e sempre sotto gli stessi aspetti, e non invece, una volta definito il presupposto, prima in sede di determinazione della base imponibile, e poi del tasso e della prestazione dovuta, il legislatore disponga rifacendosi a caratteristiche del fatto preso in considerazione (e, nel caso dell'imposta di registro, dello stesso presupposto) che tralasciano di considerare l'elemento di collegamento con l'esplicazione di un'attività della pubblica amministrazione, e fanno riferimento al solo atto o fatto del contribuente; sovrapponendo in tal modo diverse tipologie di fatti e diverse logiche.

In questa prospettiva, la distinzione tra imposte, tasse e contributi non riguarda più solo il presupposto, ma richiede un'analisi delle norme sostanziali del tributo: «quelle cioè che stabiliscono chi, in presenza di quali presupposti, in quale misura deve pagare» (38), e cioè, la normativa relativa al presupposto, alla base imponibile, al tasso ed alla prestazione dovuta. Alla fine dell'analisi si potrà concludere che si tratta di imposta, tassa o contributo o di una ibridazione; è quanto è utile ai fini della conoscenza delle specie di tributi presenti in un determinato ordinamento.

Dal caso dell'imposta di registro si ricava, inoltre, che vi sono caratteristiche che il presupposto, la base imponibile, il tasso debbono presentare perché si possa parlare di tassa (o di imposta), ed inoltre modalità di intreccio dei diversi elementi, il loro modo di combinarsi, una qualità che non attiene al presupposto, né alla base imponibile, né al tasso in sé e per sé.

(35) Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. II, cit., p. 191.

(36) Cfr. C. SACCHETTO, *Tassa*, cit., p. 8.

(37) Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, cit., p. 78, che definisce così il presupposto del tributo: «Come ogni fattispecie, il presupposto è connotato dal legislatore (esplicitamente o implicitamente) sotto diversi profili: oggettivo, soggettivo, spaziale e temporale», precisando, «In altri termini il presupposto è un fatto, ipotizzato dal legislatore, che, in quanto abbia certe caratteristiche strutturali (possesso di reddito, negozio patrimoniale, ecc.), si verifichi entro un certo spazio (ad es., il territorio nazionale), ed entro un dato tempo (ad es., in un dato anno solare), e sia imputabile ad una certa classe di soggetti, determina conseguenze giuridiche (dovere dell'ente pubblico o del suddito di porre in essere certi atti, obblighi formali, obbligazioni patrimoniali, ecc.), compendiate dal vocabolo "imposta" (o tributo)».

(38) Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, cit., p. 75.

E cioè, seguendo la sequenza che i tributi presentano, se il presupposto è configurato in modo tale che rilevi o meno un fatto dell'amministrazione che riguardi direttamente il soggetto passivo, e così nel prelievo in esame la registrazione; se la stima della base imponibile è misurata dal valore: ad esempio, nell'imposta di registro, il valore del bene negoziato, o se la base imponibile è data dall'atto considerato nella sua unità, come anche avviene nell'imposta di registro, e cioè se nei criteri di determinazione della base permane lo stesso fatto o, invece, viene in rilievo un particolare aspetto dello stesso fatto, tale da alterare la classificazione ricavabile dal solo presupposto; se il tasso è fisso o variabile, ad esempio nell'imposta di registro per certi atti il tributo è dovuto in misura fissa per ogni atto di cui si chiede la registrazione, il che fa pensare che sia un particolare aspetto a venire in considerazione; e, per altro verso, che c'è un nesso di coerenza tra base imponibile riferita all'atto e tasso fisso, da un lato, e base imponibile riferita al valore dell'atto e tasso proporzionale, dall'altro. Va infine rilevato, sempre nell'imposta di registro, il caso di trattamenti differenziati da parte del legislatore, secondo particolari caratteristiche del presupposto: categorizzazioni nei cui confronti si applicano tassi fissi differenziati, il che costituisce un riferimento ad elementi attinenti al contenuto dell'atto e non all'atto in sé (39). Per come questo ulteriore aspetto incida sulla classificazione lo vedremo subito con riguardo alle tasse sulle concessioni governative.

Dal caso dell'imposta di registro si ricava che la logica della tassa, coerentemente sviluppata, richiede che nella configurazione del presupposto rilevi un fatto dell'amministrazione rivolto all'obbligato, che la base imponibile sia il fatto considerato nella sua unità, che il tasso sia fisso.

Ma è possibile che, nello stesso tributo, ancora è il caso dell'imposta di registro, aspetti dell'imposta e della tassa si sovrappongano e coesistano.

Sono evidenti i vantaggi di una analitica delle singole discipline, in particolare la sua precisione, anche se non conviene abbandonare formule abbreviate di descrizione del tributo, con riguardo, ad esempio, al fatto colpito o alla denominazione data dal legislatore, che ai fini della ricognizione del fenomeno tributario hanno una loro ragion d'essere, anche se possono risultare poi poco accurate, allorché si passa alla loro traduzione legislativa, e possono ingannare; si tratta di formule che precedono (sono opzioni o preferenze) o seguono (frutto dell'interpretazione volta a certi fini) la disciplina positiva.

b. Vediamo il caso delle tasse sulle concessioni governative: il presupposto (l'oggetto delle tasse, nella terminologia del legislatore) è dato dai «provvedimenti amministrativi e dagli altri atti elencati nell'annessa tariffa» (art. 1, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 641); la base imponibile è l'atto considerato nella sua unità; ad essa si applica un tasso fisso, di diverso ammontare a seconda degli atti; e se ne ricava la prestazione dovuta.

In questo caso il presupposto stesso, insieme con le disposizioni sulla base imponibile e quelle sul tasso, ci dicono che si tratta di tassa.

In determinate ipotesi però il legislatore prevede tassi fissi differenziati in rapporto a categorie dello stesso atto di concessione, configurate secondo indici che sono rapportati alla potenzialità economica dei beni oggetto della concessione. Si consideri, ad esempio, la fattispecie prevista al n. 14 della tariffa allegata, relativa all'«Autorizzazione rilasciata dal sindaco, ai sensi dell'art. 221 del t.u. delle leggi sanitarie, per l'abitabilità di nuove case

(39) Ad esempio l'art. 7, lett. b, della tariffa, relativo ad atti di natura traslativa o dichiarativa aventi per oggetto veicoli a motore destinati al trasporto di persone o al trasporto promiscuo di persone o cose, prevede tassi fissi differenziati in rapporto alla potenza del veicolo misurata in CV; lo stesso avviene, anche se in rapporto ad altri indici, per i veicoli a motore destinati al trasporto di cose di portata (lett. c); i rimorchi di portata (lett. d); i rimorchi per trasporto di persone (lett. e); le unità di diporto (lett. f). Mentre per quanto riguarda i motocicli di qualsiasi tipo, motocarrozze e trattrici agricole è previsto un unico tasso fisso.

urbane e rurali; di edifici o parte di essi indicati nell'art. 220 del t.u. medesimo: a) abitazioni di lusso ai sensi del d.m. 2 agosto 1969, per ogni vano: ammontare della tassa, 28.473,12 lire; b) altre abitazioni, per ogni vano: ammontare della tassa, 5.694, 624 lire; c) abitazioni aventi i caratteri dell'edilizia popolare ed economica costruite a cura di uno degli enti di cui all'art. 16 del t.u. approvato con d.p.r. 28 aprile 1938, n. 1165, e per immobili rurali: ammontare della tassa, 1.138,92» (40). In questo caso il riferimento è sempre all'attività di concessione, ma insieme vi è il richiamo ad un elemento del presupposto che non si riferisce all'attività dell'amministrazione che resta la stessa, ma ad una caratteristica del fatto oggetto della concessione, che si traduce nelle categorizzazioni secondo particolari indici; inoltre vi è di nuovo una ibridazione, attraverso la considerazione di caratteristiche che ormai attengono al fatto dell'obbligato oggetto della concessione (41).

Insomma i trattamenti differenziati da parte del legislatore, secondo particolari caratteristiche del presupposto in sede di base imponibile (ad esempio le categorizzazioni sulla base della superficie, dei servizi offerti, del numero dei vani) e quindi di tasso (la previsione di tassi fissi differenziati), rappresentano un riferimento ad elementi attinenti al contenuto dell'atto e non all'atto in sé, ed influiscono quindi sulla classificazione del tributo.

Va infine aggiunto, ma il fenomeno ci è già familiare, che in alcune ipotesi le tasse sulle concessioni governative sono previste anche nei confronti di alcune fattispecie che non sono collegate all'emanazione di atti amministrativi, ma il cui pagamento è necessario per chi intende porre in essere determinati fatti, perché è il versamento del dovuto che legittima il comportamento, ad esempio era il caso della detenzione di macchine frigorifere, di cui al n. 87 della tariffa. Con riferimento a questa ipotesi, Micheli notava che «E' tradizionale la classificazione di questo tributo tra le tasse ed è altresì certo che questa ha origine dalla tendenza ad annettere rilevanza assorbente a quelle forme di acquisizione del prelievo che vanno sotto il nome di "tasse di domanda" e di "tassa di rilascio". Ma questa prospettiva non è del tutto corretta, dato che il tributo è acquisibile anche attraverso moduli diversi da quelli testé indicati, in ipotesi in cui non è assolutamente dato di riscontrare forme di esercizio di pubbliche funzioni» (42).

c. Nel caso del contributo di urbanizzazione, il presupposto è dato dal fatto che la costruzione per la quale si ottiene la concessione comporta determinate spese per il comune (le spese di urbanizzazione) ed il prelievo si ispira al principio secondo cui «ogni attività

(40) Ovvero al n. 53 della tariffa, in ordine alle licenze rilasciate dall'autorità di pubblica sicurezza agli esercizi pubblici per la vendita al minuto di bevande alcoliche, suddivisi in cinque categorie: a) esercizi di lusso; b) esercizi di 1a categoria; c) esercizi di 2a categoria; d) esercizi di 3a categoria; b) esercizi di altre categorie; colpiti diversamente con tassi differenziati decrescenti. Lo stesso vale per la tassa per l'iscrizione nel registro delle imprese (n. 75 della tariffa, modificato dall'art. 3, commi 18 e 19, del d.l. 19 dicembre 1984, n. 853, conv. in l. 17 febbraio 1985, n. 17, ed ulteriormente modificata dal d.l. n. 333 del 1992), differenziata per le società per azioni e in accomandita per azioni (cinque milioni di lire), per le società a responsabilità limitata (un milione di lire), per le società di altro tipo (centomila lire); e secondo cui sono escluse tra l'altro le società cooperative, le società di mutuo soccorso, le società che svolgano attività sportive, culturali.

(41) Diversa è l'ipotesi in cui il tasso fisso differenziato riguarda una caratteristica dell'atto di concessione, si veda ad esempio il caso del n. 50 della tariffa, relativo alla «licenza di cui all'art. 68 del t.u. delle leggi di pubblica sicurezza per balli, the, danzanti, accademie di ballo ed altri analoghi trattenimenti di qualunque genere o senza pagamento di un prestabilito prezzo di ingresso, anche a scopo di beneficenza: per un anno, ammontare della tassa di L. 688.000; per un semestre: ammontare della tassa L. 402.000; per un mese: 147.000; per un periodo inferiore al mese, per ogni giorno: L. 8.541,936».

(42) Cfr. G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 8a ed., UTET, Torino 1989, p. 674. Sul punto si veda anche A.D. GIANNINI, cfr. ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 99, laddove si precisa che a volte l'utilità che il cittadino ricava dall'attività dell'amministrazione «manca assolutamente, come nelle tasse dovute per l'attuazione della legge penale, o è solo apparente, avendo la sua base in una situazione artificiosa: lo stato pone un limite all'attività del singolo e poi stabilisce che questi, per ottenere il beneficio della rimozione del limite, deve pagare una tassa». Nello stesso senso cfr. S. LA ROSA, *I tributi di concessione governativa nel sistema dei procedimenti impositivi*, in AA. VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Giuffrè, Milano 1971, p. 154 e 167 s. e F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 132, secondo cui «i prelievi riuniti sotto il nome di "tasse sulle concessioni governative" non costituiscono un tributo unitario: in alcuni casi si riscontrano le caratteristiche della tassa ed in altri le caratteristiche dell'imposta».

comportante trasformazioni urbanistiche ed edilizie del territorio comunale partecipa agli oneri ad essa relativi» (art. 1 della l. 28 gennaio 1977, n. 10). In tal senso sarebbe un classico caso di contributo; secondo la dottrina tradizionale (e dominante), infatti, i contributi si differenziano dalle tasse e dalle imposte in quanto il presupposto è costituito da un particolare vantaggio economico che determinate categorie di soggetti risentono per effetto dell'esplicazione di un'attività amministrativa, di fronte a tutti gli altri cui l'attività stessa indistintamente profitta, o da una maggiore spesa per l'ente pubblico, provocata da una particolare attività di certe categorie di soggetti (43).

E però il tributo è «commisurato all'incidenza degli oneri di urbanizzazione nonché al costo della costruzione» (dell'opera per la quale si chiede la concessione) (art. 3), che costituiscono quindi la base imponibile. Il contributo così, pur essendo unico, è composto di due elementi: la quota correlata all'incidenza degli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria, quota determinata, sulla base di tabelle elaborate dalla regione, essenzialmente dalla dimensione del comune, del cui territorio l'area fa parte (art. 5), ed è quanto porta a parlare di contributo in senso stretto, «perché prevale il riferimento al maggior valore acquisito dal suolo per effetto della rendita urbana che si forma a seguito e per effetto della concessione edilizia» (44); e la quota correlata al costo di costruzione, con diversi criteri di quantificazione a seconda che si tratti di realizzazione di «nuovi edifici» o di «interventi su edifici esistenti»; in questo caso la regione definisce l'importo della quota del contributo afferente alla concessione in una percentuale «variabile dal 5 al 20 per cento», la quota è stabilita in funzione delle caratteristiche e della tipologia delle costruzioni e della loro destinazione ed ubicazione (art. 6); in tal modo la prestazione dovuta è determinata, per questa quota, con riferimento al valore dell'immobile (45).

Infine, in quanto «l'esecuzione delle opere è subordinata a concessione» (art. 1), il contributo è prelevato al momento della concessione della licenza.

L'insieme di questa articolata normativa ha indotto a ritenere che la prestazione collegata alle spese di urbanizzazione abbia natura di tassa o contributo, mentre quella legata al costo della costruzione abbia natura di imposta. Così la conclusione di D'Amati è che «Il contributo per il rilascio della concessione non ha, dunque, un profilo finanziario univoco, ma presenta un duplice aspetto: per quanto attiene agli *oneri di urbanizzazione*, si tratta d'un contributo in senso stretto; per quanto attiene, invece alla *quota del costo di costruzione*, consiste in una vera e propria imposta» (46). Per La Rosa, nella disciplina del contributo di urbanizzazione vi sono aspetti - quelli che formalmente collegano il contributo al conseguimento della concessione edilizia -, che sono connotati tipici delle tasse (come le tasse sulle concessioni governative), cioè di «tributi correlati a formali vantaggi giuridici, conseguenti al rilascio di provvedimenti amministrativi, e non necessariamente destinati a tradursi in concrete potenzialità economiche»; aspetti - quali la parziale commisurazione del tributo agli oneri di urbanizzazione, la possibilità di esonero dal pagamento dei relativi importi attraverso l'assunzione del diretto impegno all'esecuzione delle opere, il vincolo di destinazione in ordine all'utilizzo del provento del tributo -, in cui «si riflette quella

(43) Cfr. A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 93.

(44) Cfr. N. D'AMATI, *Il contributo di urbanizzazione*, in *Boll. Trib.*, 1979, p. 358.

(45) Attenua questa conclusione M. INGROSSO con una ricostruzione diversa: «Vi è una diversificazione dei parametri di commisurazione dovuta a ragioni pratiche. Infatti vi sono opere riferibili all'iniziativa edilizia oggetto di concessione, (sono le opere di urbanizzazione primaria e secondaria, per le quali in alternativa alla monetizzazione è ammesso l'adempimento della prestazione in natura, v. art. 11) ed opere non agevolmente divisibili e indeterminate nel loro ammontare globale, perché interessanti territorio e tempo più vasti (es. localizzazioni universitarie ed ospedaliere, aeroporti, autostrade extraurbane...) di cui quindi non è concepibile la conversione in prestazioni in natura. Il contributo di urbanizzazione per l'edilizia residenziale commisurato al costo di costruzione si colora di finalità extrafiscali, art. 7, commi 1 e 8, ponendosi obiettivi di orientamento dell'attività imprenditoriale edile», cfr. ID., *Contributi*, in *Boll. Trib.*, 1987, p. 458.

(46) Cfr. N. D'AMATI, *Il contributo di urbanizzazione*, in *Boll. Trib.*, 1979, p. 358 s.

tendenziale correlazione del tributo ai vantaggi particolari derivanti da opere eseguite nell'interesse della collettività che caratterizzava i vecchi contributi di miglìoria specifica»; ed infine aspetti - quali la parziale commisurazione del contributo al costo di costruzione, l'esclusione dell'edilizia convenzionata e di quella residenziale dal pagamento del relativo importo, la correlazione del pagamento di tale quota all'effettiva utilizzazione edilizia, i prelievi svincolati dall'attività dell'ente pubblico «con finalità disincentivante rispetto agli usi edilizi diversi da quelli promossi» -, «che finiscono con l'attribuire al contributo di urbanizzazione le caratteristiche di una imposta» (47).

Si ripropone il tema che non solo il presupposto, ma anche la base imponibile è determinante ai fini della collocazione del prelievo tra le imposte o i contributi. Come afferma D'Amati, «appare anche incerta la qualificazione di contributo in senso stretto, tenuto conto che la prestazione relativa è determinata con riferimento al valore dell'immobile, che assume la funzione di indice di capacità contributiva» (48). In questo caso, infatti, che il presupposto presenti le caratteristiche canoniche di un vantaggio goduto o di costo causato è fuori dubbio, ma evidentemente nelle ricostruzioni appena richiamate questo non basta, se poi in sede di base imponibile il nesso con il vantaggio o il costo si mantiene parzialmente o, addirittura, si disperde, ed insieme viene in evidenza il costo di costruzione, del tutto indipendente dagli oneri di urbanizzazione; interviene cioè un altro criterio di tassazione che mette in evidenza un ulteriore aspetto del presupposto, la base imponibile è formata ispirandosi non più solo a fatti collegati al maggior costo che le opere di urbanizzazione determinano per la pubblica amministrazione; si attenua così il riferimento alle spese causate all'ente pubblico, le quali in ordine alla base imponibile non hanno più un rilievo giuridico esclusivo, così come avviene per il presupposto, e si sottolinea un altro profilo, introducendo una discontinuità.

Ma in tal modo non si è più dentro ai tradizionali criteri di distinzione di imposta, tassa e contributo: non basta il presupposto, si devono andare a vedere anche gli altri elementi. È un po' il caso, già visto, dell'imposta di registro, in cui coesistono più aspetti dello stesso fatto. O, ma con riferimento ad una diversa fenomenologia, è il caso della vicenda che dal contributo di miglìoria generica (con cui si colpiva l'incremento di valore delle aree fabbricabili attribuibile all'espansione dell'abitato ed al complesso delle opere pubbliche eseguite dal comune), attraverso l'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, ci ha portato all'Invim, in cui lo stesso fatto dà luogo nel tempo a specie di tributi diverse. «La differenza tra contributo ed imposta», osserva Tesaurò a riguardo di una tale successione di forme di imposizione, «si riscontra in ciò, che il presupposto del primo, a differenza della seconda, comprende il riferimento all'attività pubblica come causa generatrice dell'incremento di valore». Ed aggiunge «Di ciò non tiene conto chi nega l'autonomia concettuale del contributo (e della tassa), in base al rilievo che lo stesso tributo sarebbe stato qualificato dal legislatore ora contributo, ora imposta» (49). Anche se va ribadito che il riferimento nel presupposto al vantaggio goduto o al costo causato, non basta, se poi questo non è mantenuto in tutto il tributo e si disperde, ad esempio in sede di base imponibile e di tasso, in ordine ai quali vengono in considerazione altri profili, non coerenti. A riguardo si veda la puntuale osservazione di La Rosa che parla, sempre a proposito di tale vicenda, di «costante attenuazione della correlazione tra prelievo tributario ed attività svolta dall'ente locale» e «progressivo ampliamento della sfera dei plusvalori tassabili, e di costante

(47) Cfr. S. LA ROSA, *L'oggetto dei tributi locali*, in *Fin. loc.*, 1982, p. 1162 s.

(48) Cfr. N. D'AMATI, *Il contributo di urbanizzazione*, in *Boll. Trib.*, 1979, p. 358.

(49) Cfr. F. TESAURÒ, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, cit., pag. 11, in particolare la nota n. 30.

svalutazione dell'elemento dato dal loro rapporto con l'espandersi dell'abitato o con le opere pubbliche eseguite dal comune» (50).

Ma ritorniamo al contributo di urbanizzazione. A fronte di una realtà normativa così articolata, alcuni traggono la conclusione che si debba rinunciare ad una configurazione unitaria, distinguendo le due quote e qualificandole diversamente; altri ritengono invece che si sarebbe in presenza di un tributo unitario, avente natura di imposta, o di tassa, o di contributo (51). Si pone la questione se è utile forzare le decisioni del legislatore, e non rassegnarsi alla ibridazione delle specie di tributo. L'importante è, comunque, distinguere all'interno delle discipline, e cogliere, come in molti casi è avvenuto, possibili linee di tendenza ed, eventualmente nel tempo, lo scioglimento dell'ibrido in un senso o in un altro, secondo le esigenze che il legislatore considera via via opportune. Ritenerne, per altro verso, che la distinzione dei tributi in specie sia inutile, farebbe perdere all'analisi la possibilità di vedere le distinzioni, rilevanti nei singoli elementi della struttura del tributo e nel loro concatenarsi, che ascendono a diversi fatti o a diversi aspetti dei fatti da tassare, e perdere così differenze sulla base di formule abbreviate, il che impoverirebbe il discorso giuridico. Allorché i fatti non si traducono nella normativa tributaria in modo coerente, e per la verità non c'è ragione perché necessariamente lo siano, l'importante è disporre degli strumenti per operare le necessarie differenziazioni. In sostanza la distinzione tra le diverse specie, all'interno del fenomeno tributario, è un elemento conoscitivo, di analisi delle discipline e di classificazione e, sul piano più generale, dà conto dei fatti tassati in un determinato ordinamento.

Ai fini di una configurazione complessiva, sorge per altro verso il problema della preminenza di un elemento rispetto all'altro, e cioè di chiudere il processo interpretativo in senso o nell'altro. Nel caso del contributo di urbanizzazione si è sostenuto che si trattasse di una tassa, in quanto «mediante il rilascio della “concessione” l'ente pubblico crea una situazione di vantaggio a favore del destinatario di quell'atto», nel senso che «con il rilascio della concessione il concessionario acquista un diritto per l'innanzi inesistente» (52). Ma, come ha precisato D'Amati, «Questa ricostruzione, pur non mancando di plausibili ragioni, in quanto effettivamente può essere colto un nesso tra l'attività esplicata dall'ente pubblico e la prestazione imposta al singolo, suscita forti riserve, in quanto semplifica eccessivamente un fenomeno particolarmente complesso: il modello della concessione non si può ridurre, infatti, alla semplice utilizzazione del suolo, da parte di colui che la richiede, preminente essendo la “trasformazione urbanistica ed edilizia del territorio comunale”, di cui all'art. 1 della stessa legge n. 10. Inoltre i criteri previsti dalla legge per la determinazione del contributo confermano l'inadeguatezza del concetto di tassa ad esprimere la qualificazione finanziaria» (53). Resta l'elemento di ibridazione, anche se secondo D'Amati non è quello preminente nella configurazione di sintesi del tributo. Ma le opinioni possono variare; dipende dall'interpretazione, e dal suo recepimento, considerare decisamente secondario un elemento di ibridazione rispetto ad altri, oppure equiordinato ed, in quest'ultimo caso, non sciogliere il dilemma, nel qual caso la conclusione sarà nel senso di un tributo duplice.

Così, secondo La Rosa, «A fronte di tutto ciò, non sembra che l'approccio migliore alla legge consista nel porre l'accento sul primo, sul secondo, o sul terzo di tali aspetti per ricondurre il contributo di urbanizzazione ad una delle figure tipiche del diritto tributario. Sembra al contrario, che un contributo di chiarificazione ed un maggiore ossequio alle

(50) Cfr. S. LA ROSA, *L'oggetto dei tributi locali*, in *Fin. loc.*, 1982, p. 1161.

(51) Per una ricostruzione cfr. M. INGROSSO, *Contributi*, in *Boll. Trib.*, 1987, p. 457 s.

(52) Cfr. P.G. MISTÒ, *Natura giuridica del contributo di urbanizzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, I, p. 862.

(53) Cfr. N. D'AMATI, *Il contributo di urbanizzazione*, cit., p. 358.

molteplici finalità che animano la disciplina del contributo di urbanizzazione possano venire muovendo dalla rinuncia al tentativo di una sua necessaria delineazione in termini unitari; che, cioè, meritino di essere privilegiate ed approfondite le linee interpretative (già presenti in dottrina) tese a considerare come distinte figure tributarie le due distinte quote che compongono il contributo di urbanizzazione; e che un siffatto approccio sia oltretutto richiesto dai fondamentali principi sanciti dagli artt. 3 e 53 della costituzione» (54).

d. Ed è proprio intorno alla «coerenza» del tributo, di volta in volta presente, carente o intermittente, che ruota l'interpretazione delle diverse discipline. Vediamo qualche caso esemplare.

La tassa per lo smaltimento (nelle varie fasi di conferimento, raccolta, cernita, trasporto, trattamento, ammasso, deposito e discarica sul suolo e nel suolo) dei rifiuti solidi urbani è dovuta - come vedremo, la tassa è stata recentemente, con il d.lgs. n. 22 del 1997, abolita e trasformata in tariffa; si prevede, peraltro, un'applicazione graduale della nuova disciplina a partire dal 1° gennaio 2000 - da chiunque occupi oppure conduca locali a qualsiasi titolo adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui i servizi sono istituiti a norma delle disposizioni di legge in materia (art. 268 e 269 del t.u.f.l. del 14 settembre 1931, n. 1175).

Nonostante le apparenze ed il *nomen iuris*, è stato messo in luce, con riferimento alla disciplina del 1931 ed alle successive modificazioni e dunque alla disciplina precedente la recente trasformazione, un costante scollamento del tributo dall'utenza del servizio nei diversi elementi della struttura del tributo. E così, in ordine al presupposto, si è notato che «Non rileva il fatto della richiesta o della prestazione o della effettiva fruizione del servizio da parte dell'occupante o del conduttore, quanto piuttosto il fatto generico, astratto, dell'istituzione del servizio»; e che il tributo «non cessa di essere dovuto per la carenza sostanziale del servizio; ovverosia, l'effettività del potere di imposizione non dipende dalle forme positive di esercizio del servizio, quanto piuttosto dall'istituzione del servizio in sé», cosicché «Il fatto dell'inizio dell'utenza introduce un elemento essenziale perché si perfezioni la fattispecie dell'imposizione» (55).

Una conferma la offre l'art. 270, che commisura la tariffa «alla superficie dei locali e delle aree servite ed all'uso cui i medesimi vengono destinati». Uso (che potrà essere: pubblico, privato-abitativo, industriale, commerciale) e superficie sono «criteri di contingentamento del prelievo che si definiscono per la loro stretta inerenza alla principale componente del fatto della fattispecie presupposta per il prelievo - vale a dire all'*occupazione-conduzione* dei locali -; e per essere, invece, del tutto decampati dall'(intensità, qualità, durata, etc. dell')*utenza del servizio*» (56). L'onerosità del tributo può essere graduata anche in considerazione dell'attitudine alla produzione di una quantità maggiore o minore di rifiuti che può caratterizzare usi diversi, ma non è che il comune sia impegnato in questo senso dalla l. 20 marzo 1941, n. 366. Secondo Tremonti «Nell'ordinamento vigente esso gode, infatti, di piena discrezionalità nella manovra del tributo: può introdurre considerazioni politiche di convenienza dell'imposizione su certi usi (indicativi di una maggiore ricchezza dell'occupatore-conduttore, o di un maggior reddito prodotto nei locali; oppure ancora indicativi di una certa localizzazione degli immobili: nella

(54) Cfr. S. LA ROSA, *L'oggetto dei tributi locali*, in *Fin. loc.*, 1982, p. 1163; *contra* M. INGROSSO, *Contributi*, in *Boll. Trib.*, 1987, p. 453 ss, che lo prefigura come «contributo tipico».

(55) Cfr. G. TREMONTI, *Profili della "tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni" e del "corrispettivo" per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, p. 595 ss.

(56) Cfr. G. TREMONTI, *Profili della "tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni" e del "corrispettivo" per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, cit., p. 600 s

città centrale, nelle fasce suburbane), piuttosto che su altri; può, invece, ancora graduarlo in base al criterio strettamente oggettivo della quantità di rifiuti prodotti che ne dipende» (57). Mentre non è «compreso tra i criteri legali di determinazione della tariffa - neppure tra quelli mediamente rilevanti -, e trasferito tra i criteri di politica fiscale che possono (ma non debbono costantemente) presiedere alla ricostruzione dei tipi di uso dei locali in occupazione-conduzione, il fatto dell'utenza (della sua intensità, qualità, etc.) del servizio di raccolta e trasporto [che] potrà dunque interessare più l'amministratore che l'interprete» (58).

«In definitiva non è che la legge n. 366 impedisca di commisurare, per superfici maggiori, un maggior onere tributario; è piuttosto che non impedisce l'inverso reciproco, e che non è posto un criterio legale di massima per la commisurazione dell'onere tributario alla superficie degli immobili in locazione-conduzione (per esempio: tanto per una certa superficie; da due a tre volte tanto - un massimo ed un minimo edittali, insomma - per la superficie doppia, e così via a seguire, al fine di evitare che un comune imponga tanto per una certa superficie, un terzo in meno per una superficie doppia, e così via di seguito) » (59).

Il gettito complessivo della tassa non può superare il costo dei servizi di smaltimento e deve nello stesso tempo realizzare il pareggio del costo, art. 268 t.u.f.l. n. 1175 del 14 settembre 1931. Il rilievo in ordine alla determinazione delle tariffe di criteri quali il costo ed il pareggio del costo del servizio è però influente ai fini di caratterizzare il tributo.

La conclusione di Tremonti è così quella che, in ragione della dissociazione del presupposto del tributo dall'intensità, qualità, durata dell'utenza del servizio - che rileva solo per il fatto di essere stata iniziata -, se ne ricava che è più appropriato di «ricondurlo al tipo dell'imposta» (60).

Si tratta di un prelievo che rispetto all'originaria disciplina, ha subito nel tempo cambiamenti, fino alla più recente trasformazione dettata dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 5 febbraio 1997, che ha abolito la tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e ha disposto che i costi per i servizi di gestione dei rifiuti solidi urbani siano fronteggiati con l'istituzione di una tariffa composta da una quota determinata in relazione al costo del servizio e da un'altra quota rapportata alla quantità di rifiuti conferiti; si richiede, inoltre, che la tariffa debba fornire un gettito che nel tempo copra integralmente il costo del servizio.

Un caso diverso, di più coerente correlazione del tributo all'utenza del servizio, e quindi di tassa, è offerto invece dal canone per il servizio di raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque di rifiuto.

L'art. 16 della l. 10 maggio 1976, n. 319, cd. «legge Merli», prevede a carico degli utenti dei servizi relativi alla raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque di rifiuto provenienti dalle superfici e dai fabbricati privati e pubblici, ivi inclusi stabilimenti e opifici industriali, a qualunque uso adibiti, l'obbligo al pagamento di un «canone o diritto» a favore degli enti gestori dei servizi stessi.

(57) Cfr. G. TREMONTI, *Profili della "tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni" e del "corrispettivo" per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, cit., p. 600 s.

(58) Cfr. G. TREMONTI, *Profili della "tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni" e del "corrispettivo" per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, cit., p. 602, laddove si aggiunge che sarebbe possibile seguire altri criteri, anche se una tariffa differenziata in ragione dell'intensità dell'utenza e/o del numero delle unità di servizio consumate, presenta aspetti negativi da altri punti di vista.

(59) Cfr. G. TREMONTI, *Profili della "tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni" e del "corrispettivo" per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, cit., p. 604.

(60) Cfr. G. TREMONTI, *Profili della "tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni" e del "corrispettivo" per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, cit., p. 598; nello stesso senso la giurisprudenza ivi citata, in particolare, Cassazione, 4 giugno 1975, n. 2220, in *Comm. Trib.*, 1975, II, 1018, secondo cui «in materia di tributi quello per la raccolta dei rifiuti solidi urbani interni va qualificato non già come tassa, bensì come imposta, che colpisce coloro che si trovano nelle condizioni richieste previste dalla disciplina del tributo, indipendentemente dalla possibilità che essi provvedano in proprio all'espletamento del servizio e da una eventuale difficoltà di fatto, per il comune, di espletarlo». Per una diversa ricostruzione della normativa cfr. S. LA ROSA, *L'oggetto dei tributi locali*, in *Fin. loc.*, 1982, p. 1166 s.

Determinato secondo apposita tariffa, il canone si compone di due parti: la prima, corrispondente al servizio di fognatura, è calcolata in rapporto alla qualità delle acque effettivamente scaricate; la seconda, invece, corrispondente al servizio di depurazione, è riferita non solo alla quantità, ma anche (limitatamente agli scarichi provenienti dagli insediamenti produttivi) alla qualità delle acque stesse. Si tratta di una applicazione del principio «chi inquina paga» (61). La tariffa differisce a seconda che si tratti di acque provenienti da insediamenti civili o produttivi: nel primo caso è determinata direttamente dalla legge (art. 17), mentre nel secondo caso è stabilita con apposita deliberazione dell'ente gestore sulla base di un complesso *iter* procedurale (62).

In questo caso, secondo La Rosa, «sono l'utenza del servizio, la misura di tale utenza, e l'estensione del servizio (solo fognatura o anche depurazione degli scarichi) a condizionare l'*an* ed il *quantum* del tributo»; l'«utente» si identifica con «chiunque occupi, a qualsiasi titolo, l'insediamento dal quale trae origine lo scarico nella pubblica fognatura».

Confermano e confortano l'assunto della correlazione del canone all'utenza del servizio di fognatura (ed, eventualmente, di depurazione): la previsione di distinte tariffe per le parti riguardanti, rispettivamente, il servizio di fognatura, per un verso, e quello di depurazione per l'altro; la subordinazione dell'applicabilità di quest'ultimo all'esistenza di impianti comunali di depurazione centralizzati; la commisurazione dell'importo del tributo alla quantità di acque effettivamente scaricate (e, per gli scarichi provenienti da insediamenti produttivi, anche della loro qualità); la forfettizzata determinazione di quest'ultima (per gli scarichi provenienti da insediamenti civili) in ragione dell'ottanta per cento dei volumi di acqua prelevata (63).

Alla stregua di questa ricostruzione non si sono avuti dubbi sulla qualifica del canone come tassa (64).

e. Vi sono inoltre casi in cui le originarie discipline (o le relative interpretazioni), si sono man mano venute evolvendo verso una determinata specie, nei due esempi in considerazione l'imposta.

E così la cd. tassa di circolazione degli autoveicoli che, delineata come tassa nelle configurazioni originarie, di cui al d.p.r. 5 febbraio 1953, n. 39, a seguito delle modifiche legislative intervenute con il d.l. 30 dicembre 1982, convertito con la l. 28 febbraio 1983, n. 53, è stata trasformata in un tributo di immatricolazione, che, secondo l'art. 5, comma 31, deve essere corrisposto per effetto della iscrizione. Sono infatti tenuti al pagamento del tributo tutti coloro che risultino proprietari di un veicolo iscritto nel Pubblico registro automobilistico e, per gli altri veicoli ed autoscafi, nei registri di immatricolazione. Il prelievo è poi commisurato alla potenza fiscale espressa in CV, per le autovetture, gli autobus, i trattori, i motocicli di cilindrata superiore a 125 cm³ e gli autoscafi; alla portata utile per gli autocarri, i motocarri e i rimorchi adibiti al trasporto di merci; alla cilindrata per i motocicli fino a 125 cm³. Vale a dire ad elementi non ricollegabili alla circolazione e che devono essere desunti dal documento di circolazione. Insomma il prelievo è correlato non con l'utilizzazione del bene pubblico (la circolazione), bensì con l'utilizzazione del veicolo in relazione all'agiatezza manifestata dalle caratteristiche tipologiche del veicolo stesso (65).

(61) Cfr. A. E. GRANELLI, *Brevi considerazioni sugli aspetti fiscali della "Legge Merli"*, in *Boll. trib.*, 1980, p. 836.

(62) Cfr. G. LORENZON, *Gli orientamenti giurisprudenziali, dottrinali ed amministrativi sulla natura giuridica o meno di alcune entrate*, in *Rass. trib.*, 1986, II, p. 369.

(63) Cfr. S. LA ROSA, *L'oggetto dei tributi locali*, in *Fin. loc.*, 1982, p. 1164 s.

(64) Cfr. A. E. GRANELLI, *Brevi considerazioni sugli aspetti fiscali della "Legge Merli"*, in *Boll. trib.*, 1980, p. 836 ss.; S. LA ROSA, *L'oggetto dei tributi locali*, in *Fin. loc.*, 1982, p. 1164 s.; G. GAFFURI, *Natura del canone per la raccolta e la depurazione delle acque di rifiuto e privilegio generale immobiliare*, in *Fin. loc.*, 1985, p. 685 ss.

(65) Cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 156 ss.

In ordine poi al canone di abbonamento per le radio-telediffusioni, il presupposto del tributo è individuato dall'art. 15, comma 2 della l. 14 aprile 1975, n. 103, secondo cui il canone è dovuto «dai detentori di apparecchi atti o adattabili alla ricezione di trasmissioni sonore o televisive via cavo o provenienti dall'estero».

In questo caso il chiarimento sulla natura tributaria del canone e sulla sua qualificazione di specie si è avuto in occasione di una pronuncia della Corte costituzionale in ordine alla questione se l'assenza dello svolgimento nei confronti del privato dell'attività dell'amministrazione facesse venir meno l'obbligo della prestazione; la questione era stata sollevata da parte di soggetti che si trovavano nell'impossibilità oggettiva di fruire del servizio, perché le diffusioni via etere, o via filo, dell'ente concessionario non arrivano nei luoghi di loro residenza; si lamentava così la violazione dell'art. 3 della cost., sostenendo che il canone non può ritenersi dovuto, anche ove lo si voglia qualificare come tassa, in quanto «il presupposto di questo tributo non sarebbe, come ha sostenuto l'Amministrazione delle finanze, la mera detenzione dell'apparecchio, ma la detenzione “qualificata” dalla possibilità di utilizzare, a suo mezzo, il servizio radiotelevisivo di stato» (66).

Qui, come negli altri casi analizzati precedentemente, non si ha a che fare con il presupposto in senso tecnico, ma con la *ratio legis*, tanto che la Corte ha modo di precisare che per qualificare la prestazione richiesta al cittadino per godere del servizio, occorre prendere in considerazione l'intera legislazione estremamente complessa e la terminologia non sempre univoca utilizzata di volta in volta (67).

La Corte non ha dubbi sulla natura fiscale della prestazione, su cui la sent. n. 81 del 1963, ed a riguardo richiama: la denominazione legislativa di «tassa»; il carattere pubblico del servizio, che lo stato esercita tramite società concessionaria; la disposizione di legge (art. 1 d.l. n. 246 del 1938) che impone l'obbligo di corrispondere il canone, indipendentemente dalla volontà negoziale dell'utente, e per il solo fatto «di una mera possibilità di uso del servizio» mediante l'apparecchio posseduto.

Ed aggiunge, dato che la «tassa» è caratterizzata «da una relazione fra il tributo ed un atto dell'autorità», nel caso in cui la pubblica amministrazione non abbia per nulla previsto l'erogazione del servizio in una certa zona, al punto da non aver messo nemmeno in opera gli impianti che ne rendono possibile l'erogazione di massima, sarebbe davvero «irragionevole la pretesa di un tributo che, per essere “tassa”, non può prescindere, come si è rilevato, da una sua relazione con un atto dell'autorità, che apporti al privato almeno il vantaggio - come diceva questa Corte - della “mera possibilità di uso del servizio”». Nel caso di specie, poi, si tratterebbe di vera e propria “impossibilità”, talché il caso in definitiva potrebbe perfino sembrare di semplice soluzione.

Ma, rileva la Corte, in forza dell'art. 15, comma 2 della l. 14 aprile 1975, n. 103, il canone è dovuto anche «dai detentori di apparecchi atti o adattabili alla ricezione di trasmissioni sonore o televisive via cavo o provenienti dall'estero» e oggi, nota la Corte, anche dalle emittenti private. Da questa disposizione si ricava che «venendo a mancare il diretto rapporto fra il tributo ed il servizio pubblico accordato dall'autorità del nostro stato, è la stessa natura di “tassa” che diventa dubbia». Per giustificare la persistenza del tributo, pur quando non venga fornito dallo stato alcun servizio, si fa riferimento «alla polizia ed all'amministrazione dell'etere su cui lo stato è sovrano, così però introducendo concetti concernenti servizi generali della pubblica amministrazione, gestiti appunto nell'interesse della generalità; concetti che escludono quel rapporto fra tributo e atto dell'autorità

(66) Cfr. Corte cost. sent. n. 535 del 1988.

(67) Cfr. Corte cost. sent. n. 535 del 1988.

vantaggioso per il singolo proprio della “tassa”, trasferendo il discorso nel vasto campo dei tributi “imposte”» (68).

f. L’analisi delle singole discipline conforta quanto detto nel precedente paragrafo. E’ possibile ed è utile, sul piano delle singole discipline, una ricostruzione volta a determinare quali sono i fatti colpiti, secondo le distinzioni convenzionalmente raccordate ad imposte, tasse e contributi. L’indagine, poi, mette in evidenza come spesso dello stesso fatto vengono presi in considerazione diversi aspetti non sempre coerenti tra di loro. La distinzione tra imposte, tasse e contributi è dunque possibile, trova riscontro nel diritto positivo, anche se il processo interpretativo deve riconoscere l’esistenza di ibridi. La differenziazione tra imposte, da un lato, e tasse e contributi, dall’altro, così non è sempre individualizzabile in modo coerente, fisicamente definito. E’ possibile allora parlare, in riferimento alle discipline di volta in volta in considerazione, della presenza di tratti della logica dell’imposta, della tassa, del contributo; i singoli casi possono o non essere coerenti ai modelli; e si hanno ibridazioni. Ne risulta una morfologia dei fatti tassati nell’ordinamento sulla base dei criteri distintivi a riguardo adottati.

Del resto non è necessario stringere le conclusioni in un senso o nell’altro. Si tratta di verificare una *ratio legis* sotto un determinato profilo, una logica dei fatti in considerazione ed il suo sviluppo nelle discipline, e le conclusioni a riguardo, quali esse siano, non incidono sulla natura tributaria del prelievo e quindi sul regime costituzionale ed ordinamentale che vi si accompagna (69).

Infine resta confermato che la distinzione sulla base dei fatti tassati e quindi, per questo aspetto, delle specie di tributo, non si riduce ad una considerazione del presupposto, ma piuttosto richiede una analisi della intera disciplina. Sotto questo profilo, a parte altre dimensioni problematiche, non c’è niente di strano che l’ordinamento presenti specie ibride.

4. - In riferimento alle tasse ed ai contributi sono state sollevate questioni di legittimità costituzionalità con riguardo agli artt. 23 e 53 della costituzione.

a. In ordine alla prima questione, la Corte costituzionale ha fatto propria la tesi secondo cui le tasse - ed i contributi (70) - sono prestazioni patrimoniali imposte che rientrano nell’ambito dell’art. 23 sulla riserva di legge, per cui, una volta accertato che nel caso di specie si tratta effettivamente di prestazioni obbligatorie - con determinazione autoritativa del contenuto e della disciplina del prelievo, senza che rilevi la volontà del privato - e non di corrispettivi di natura contrattuale (71), ha di volta in volta semplicemente verificato la

(68) Nel senso delle conclusioni della Corte, cfr. A. FANTOZZI, *Brevi note sulla qualificazione tributaria del canone radiotelevisivo*, in *Giur. cost.*, 1988, I, p. 2535 ss.

(69) Non si può condividere dunque la tesi di Moschetti, quando, partendo da una analisi delle discipline, è portato a concludere l’interpretazione in un senso o nell’altro, in funzione (causa ed effetto ad un tempo) del diverso regime costituzionale che ascrive ai prelievi «di natura solidale», quali imposte e contributi, da un lato, rispetto ai prelievi «di natura commutativa», quali le tasse, dall’altro, cfr. ID., *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 56 ss. Questa posizione, a parte il fatto che, come subito vedremo, la costituzione, ai fini dell’applicazione dell’art. 53, comma 1, non distingue tra le diverse *ratio*: solidaristica o commutativa, o altro, del tributo, e che, come abbiamo appena visto, non tutte le discipline sono coerentemente ascrivibili all’una o all’altra specie, trova un ostacolo nel fatto che non si dà con riguardo alle tasse una corrispettività in senso giuridico tra la prestazione patrimoniale del privato e l’attività, anche se per lui vantaggiosa ed a lui riferita, posta in essere dalla pubblica amministrazione, cfr. G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 24 ss.; e cioè il genere tributi è neutro rispetto ai fatti da tassare, può riguardare una pluralità di fatti e di tipologie di fatto, senza per questo vedere alterata la sua natura; e del resto Moschetti non disconosce il carattere tributario delle tasse.

(70) Lo si ricava dalla sent. n. 54 del 1980, sulla addizionale straordinaria sui contributi di miglioria, che ne attesta la natura tributaria, e per forza di cose, secondo la giurisprudenza della Corte, di prestazione patrimoniale imposta.

(71) La Corte, ai fini dell’applicazione dell’art. 23, opera una distinzione, cfr. sent. n. 55 del 1963, tra prestazioni di carattere impositivo, in quanto istituite da un atto di autorità, «rispetto alle quali è del tutto irrilevante ogni manifestazione di volontà del contribuente», e prestazioni di carattere contrattuale, e cioè prestazioni in cui «l’obbligo di contribuzione derivi da un impegno di natura

sussistenza nel merito dei «principi e criteri direttivi atti a delimitare il potere di imposizione».

E' quanto risulta, ad esempio, dalla sent. n. 51 del 1960, relativa alla tassa sui rifiuti solidi urbani, laddove la Corte ha ritenuto che l'imposizione «non ha natura di corrispettivo di un servizio individuale per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni, bensì riveste il carattere di prelevamento coattivo che i comuni possono operare in base a tariffa in rapporto al costo complessivo del servizio. Questo carattere dell'imposizione rende ancora più evidente che la disciplina di essa rientra nel disposto dell'art. 23 della costituzione, per cui non può essere imposta se non in base alla legge» (72).

Ai fini dell'art. 23, la Corte non ha bisogno di andare oltre, ed in particolare di accertare la natura tributaria o meno della prestazione patrimoniale imposta (73). Infatti qualunque prestazione patrimoniale imposta, sia essa o non una imposizione tributaria vera e propria, è tenuta al rispetto dell'art. 23. Ed è ovvio che, essendo le tasse, come i contributi, espressione della potestà di imposizione, per la loro istituzione e disciplina vale il vincolo della riserva di legge (74).

b. Per quanto riguarda il principio di capacità contributiva, la Corte, mentre ha ammesso che l'art. 53 è applicabile ai contributi, in ordine ai quali ha ritenuto che il vantaggio che ricava l'obbligato dall'esplicazione di una attività dell'ente pubblico, posta

negoziale; e precisa, cfr. sent. n. 2 del 1962, che il carattere impositivo è indipendente dalla denominazione della prestazione e non viene meno «neppure nel caso in cui la richiesta del pubblico servizio dipenda dalla volontà del privato»; né si può attribuire rilevanza «al fatto che la prestazione sia commisurata ai benefici derivanti ai proprietari, collettivamente o individualmente, dalle opere di bonifica», cfr. sent. n. 55 del 1963. Va peraltro aggiunto che, secondo la Corte, in determinate circostanze, il carattere contrattuale della prestazione non la sottrae di per sé alla riserva di legge di cui all'art. 23; e così nella sent. n. 72 del 1969 sulle tariffe telefoniche, si afferma che «l'intercorrere del rapporto fra due soggetti privati - utente e concessionario - e l'assoggettamento di esso alla disciplina privatistica non fa certo venir meno il carattere pubblico del servizio telefonico, che la legge riserva allo stato» (...) «Ciò premesso, e sviluppando spunti già contenuti nella precedente giurisprudenza (sent. n. 55 del 1963), si deve affermare che il carattere impositivo della prestazione non è escluso per il solo fatto che la richiesta del servizio dipenda dalla volontà del privato: ed invero tutte le volte in cui un servizio, in considerazione di una 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 autoritaria delle tariffe deve assimilarsi, nella realtà effettuale, ad una vera e propria imposizione di prestazioni patrimoniali». Da qui la conclusione che «Quando ricorrono entrambi gli indicati presupposti, il fatto che l'obbligazione al pagamento del corrispettivo del servizio presupponga la volontà dell'utente di avvalersi dello stesso non gioca, sotto il profilo che qui viene in considerazione, un ruolo determinante». E che «quando si tratti di un servizio essenziale (...) esercitato in regime di monopolio pubblico, la determinazione delle tariffe non possa essere rimessa all'arbitrio dell'autorità, ma debba essere assistita da quelle garanzie che la costituzione ha voluto assicurare attraverso la riserva di legge».

(72) Cfr. nello stesso senso le sentt. n. 2 del 1962, in ordine alla tassa per l'occupazione del suolo pubblico, n. 23 del 1968, sui tributi giudiziari, e n. 55 del 1963, relativa ai contributi consortili versati ai Consorzi di bonifica. Ed ancora la sent. n. 36 del 1959, in ordine alle prestazioni pecuniarie dovute ai comuni per le pubblicità visive o sonore effettuate direttamente dall'interessato, laddove la Corte afferma che, «quando si ha una prestazione patrimoniale imposta, cioè stabilita come obbligatoria a carico di una persona senza che la volontà di questa vi abbia concorso, essa rientra nella sfera di applicazione dell'art. 23». E, dopo aver ricordato che in altre occasioni «ha precisato altresì che la denominazione della prestazione è irrilevante, poiché il criterio decisivo per ritenere applicabile l'art. 23 è che si tratti di prestazione obbligatoria in quanto istituita da un atto di autorità (sent. n. 4 del 1957; n. 30 del 1957, n. 47 del 1957)», conclude nel senso che «nella specie non è a dubitare che ricorrano entrambi i requisiti. Il potere di imposizione è infatti riconosciuto al comune dall'art. 2 della legge del 1947 n. 1417 ed il sorgere dell'obbligo della prestazione patrimoniale è indipendente da qualsiasi precedente rapporto tra ente impositore e colui che richiede di effettuare la pubblicità. Nel merito la Corte sanciva che «per le tariffe relative a forme pubblicitarie effettuate direttamente dal privato con mezzi propri e senza alcuna prestazione del comune, le modalità dalla legge stabilite per l'esercizio del potere di imposizione, considerate nel loro complesso, non costituiscono garanzie sufficienti a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore del tributo, onde è da ravvisare in tal caso una violazione dell'art. 23».

(73) E così nella sent. n. 55 del 1963, a proposito dei contributi consortili, si parla di prestazioni patrimoniali imposte, sottoposte alla riserva di legge di cui all'art. 23 della costituzione; e non ancora di prestazioni tributarie, come si sa non tutte le prestazioni patrimoniali imposte sono di carattere tributario. Anche se, nella sent. n. 2 del 1962, relativa alla tassa per l'occupazione di suolo pubblico, la Corte, una volta affermato che si tratta di prestazione patrimoniale imposta, ha ulteriormente richiamato gli argomenti a favore della natura tributaria; oppure nella sent. n. 93 del 1963, laddove ha riconosciuto il carattere tributario dello speciale diritto alla asportazione dell'acqua minerale, «istituito dall'art. 6 della l. 2 luglio 1952, n. 703, in favore dei Comuni nei quali ha luogo l'«asportazione» dalla sorgente delle acque minerali o naturali destinate ad essere utilizzate come acque da tavola», affermando che si tratta di «una imposta che colpisce il fatto della produzione».

(74) Si discosta da questa posizione, vi abbiamo già accennato, FEDELE, cfr. ID., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, cit., p. 23 ed ID., *La tassa*, cit., p. 78, secondo cui non tutti i tributi sono prestazioni patrimoniali imposte e quindi non a tutti i tributi si applica l'art. 23.

peraltro in essere nell'interesse della collettività, è espressione di capacità contributiva (75), lo ha escluso per le tasse (76).

In particolare, nella sent. n. 30 del 1964, la Corte ha negato che il principio di capacità contributiva possa riferirsi alla istituzione e disciplina di quei tributi giudiziari (77) che configurano un'ipotesi di tassa, ritenendo che il principio non concerne le prestazioni imposte a fronte di «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 di organizzazione generale dei servizi giudiziari, che è sostenuta dallo stato nell'interesse indistinto di tutta la collettività, e che, di conseguenza, indistintamente su tutta la collettività deve gravare, in proporzione della capacità contributiva di ognuno dei suoi membri». Questo perché è «intuitivo» che, con il richiamo alla capacità contributiva ed alla progressività, rispettivamente come indice di imponibilità e come criterio di imposizione, l'art. 53 ha «riguardo soltanto a prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente» (78).

In tal modo la Corte afferma che qualsiasi spesa, che si presti ad essere riferita individualmente al contribuente, può legittimamente essere finanziata anche con prelievi che facciano riferimento a fatti dell'amministrazione che riguardino in modo particolare l'obbligato, senza che però in questo caso si applichi l'art. 53. La conseguenza inaccettabile è che il legislatore può scegliere l'uno o l'altro strumento tributario, ed in un caso è tenuto al rispetto dell'art. 53, nell'altro no (79).

Entrando più nel merito della decisione, la Corte, a fronte del rilievo secondo cui i tributi giudiziari sono illegittimi per violazione dell'art. 53, in quanto i prelievi volti a finanziare le spese di giustizia, da classificare tra quelle di pubblico interesse, non possono essere previsti nella forma di tasse, come appunto i tributi giudiziari, ma dovrebbero esserlo in quella di imposta, alla stregua di un criterio di stretta corrispondenza, che sarebbe sancito dall'art. 53, tra contribuzione (attraverso l'imposta, a carico di tutti in ragione della capacità contributiva), e carattere pubblico delle spese (che sottintende un interesse collettivo non circoscritto ad un determinato ente o ad una categoria sociale) (80), ha ritenuto che resta all'apprezzamento del legislatore, e l'art. 53 non lo vieta, decidere che «la spesa per i servizi generali sia coperta da imposte indirette o da entrate che siano dovute esclusivamente da chi richiede la prestazione dell'ufficio organizzato per il singolo servizio o da chi ne provoca l'attività» (81). Orientamento confermato in un altro contesto, laddove si afferma che «Non è il caso di discutere se il bollo, che è un mezzo di riscossione di pubbliche entrate, appartenga alla categoria delle tasse, oppure a quella delle imposte. E' concordemente riconosciuto,

(75) Cfr. la sent. n. 54 del 1980, sull'addizionale straordinaria sui contributi di miglioria.

(76) Cfr. Corte cost., sentt. n. 30 del 1964; n. 93 del 1967; n. 23 del 1968; n. 119 del 1969; n. 91 del 1972.

(77) Esempi di tributi giudiziari sono: le tasse di sentenza o di bollo, corrisposte da coloro che si trovano in una relazione particolare con il servizio; i diritti dovuti ai cancellieri ed agli ufficiali giudiziari; i contributi a favore della Cassa di previdenza per gli avvocati ed i procuratori legali.

(78) Cfr. Corte cost., sent. n. 30 del 1964 e sent. n. 23 del 1968.

(79) La dottrina prevalente è critica nei confronti di questo orientamento della Corte, cfr. A. FEDELE, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, cit., p. 25 s.; A. FANTOZZI, *Brevi note sulla qualificazione tributaria del canone radiotelevisivo*, cit., p. 2541; ID., *Diritto tributario*, cit., p. 55 s.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, cit., p. 9.

(80) Per tale ordine di argomentazioni cfr. oltre la sent. n. 30 del 1964, anche la sent. n. 167 del 1973, relativa all'obbligo fatto al detenuto di rimborso delle spese di mantenimento carcerario.

(81) Cfr. Corte cost., sent. n. 30 del 1964 e sent. n. 23 del 1968. Precisando ulteriormente, cfr. sent. n. 23 del 1968, a fronte del rilievo secondo cui i prelievi giudiziari sono illegittimi in quanto con i tributi o forme di concorso alla spesa pubblica, non si possono coprire i costi che riverberano a vantaggio solo di determinate categorie - in tal caso il preteso criterio di stretta corrispondenza tra contribuzione e carattere pubblico della spesa varrebbe nel senso che la destinazione dei contributi alla realizzazione della previdenza ed assistenza degli avvocati sarebbe incongrua con un concorso alla spesa pubblica richiesto a tutti -, che anche quando il contributo abbia una destinazione specifica, nel caso di specie a favore della Cassa previdenza avvocati, pur tuttavia si mantiene «il carattere pubblico della spesa», in quanto la finalità da perseguire risponde alla tutela di un interesse pubblico, e non rileva «che il perseguimento di dette finalità anziché avvenire mediante erogazioni poste direttamente a carico dello stato e con gli ordinari strumenti, si attui con mezzi diversi ed in particolare con l'imposizione, da parte di leggi dello stato, di «prestazioni patrimoniali nella forma di contributi».

infatti, che i proventi delle imposte possono essere destinati dal legislatore alla copertura, tanto delle spese generali, quanto di quelle relative al costo dei particolari servizi anche quando per questi siano previste delle tasse che non diano un gettito sufficiente; correlativamente, nulla esclude che una parte del provento di una tassa venga utilizzato per esigenze di carattere generale (82). Secondo la Corte, dunque, le tasse, come le imposte, possono finanziare qualsiasi tipo di spesa, sia essa indivisibile o divisibile. Solo che nel caso in cui il legislatore prevede una tassa non si applica l'art. 53. L'incongruenza si spiega, perché, altrimenti, la Corte avrebbe dovuto accogliere il criterio della stretta corrispondenza, con conseguenze francamente esorbitanti. Insomma la difficoltà è costituita dal fatto che non si ritiene applicabile alle tasse l'art. 53, ma allo stesso tempo non si può disconoscere al legislatore la discrezionalità nella scelta dei mezzi di finanziamento delle spese pubbliche. La via di uscita è però altrettanto problematica, perché in sostanza, e formulato un po' bruscamente, si dice al legislatore: se, ai fini del finanziamento delle spese pubbliche, scegli la via della tassa non sei tenuto al rispetto dell'art. 53.

E non è a dire che ciò derivi dal fatto che con le tasse non versiamo nel caso di «concorso alle spese pubbliche», ovvero che le tasse non abbiano natura tributaria (83).

La Corte, infatti, in ordine ai «tributi giudiziari», pur utilizzando diverse denominazioni, afferma che si tratta di prelievi tributari ai fini del concorso alle spese pubbliche. La Corte a riguardo parla genericamente di «entrate»; di «prestazioni patrimoniali imposte» e ovviamente di «imposizioni»; di «tributi *lato sensu*» (84); di «concorso alla spesa pubblica» nel momento in cui, a proposito dei prelievi giudiziari, afferma che «non sembra alla Corte contestabile il carattere pubblico della spesa» rivolta a finanziare la Cassa previdenza degli avvocati (85).

La tesi sostenuta dalla Corte deriva dunque soltanto dalla divisibilità del servizio e conseguentemente dalla possibilità di far gravare oneri di carattere patrimoniale a carico di soggetti che godono del servizio pubblico (86). Si stabilisce un legame tra carattere del servizio, indivisibile o divisibile, e tipo di provento; e si afferma che è legittimo prevedere tasse per sostenere i costi di servizi divisibili (ed anche quelli indivisibili, per la verità), ma in questo caso l'art. 53 non si applica.

In conclusione, la Corte delinea un doppio regime costituzionale nel concorso alle spese pubbliche ed in materia tributaria (87).

Ora però la giurisprudenza della Corte si presta ad alcune considerazioni critiche.

(82) Cfr. Corte cost., sent. n. 128 del 1966.

(83) Come invece è il caso di prestazioni pecuniarie previste a titolo sanzionatorio, rispetto a cui la Corte nega l'applicabilità del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, cfr. sent. n. 30 del 1964 e sent. n. 23 del 1968.

(84) Cfr. Corte cost., sent. n. 109 del 1973 e sent. n. 119 del 1980. In altro contesto, relativo al canone radio-televisivo, su cui la sent. n. 81 del 1963, la Corte ha affermato la natura tributaria del canone, sostenendo di non aver dubbi «sulla natura fiscale della prestazione», e richiamando la definizione della legislazione allora vigente - legislazioni ed orientamenti della Corte sono in seguito mutati, come abbiamo precedentemente visto nel terzo paragrafo - in termini di «tassa». La Corte arriva a questa conclusione sia facendo leva sul carattere pubblico del servizio, che lo stato esercita tramite società concessionaria, sia in virtù della norma (art. 1 d.l. n. 246 del 1938) che impone l'obbligazione, indipendentemente dalla volontà negoziale dell'utente, per il solo fatto «di una mera possibilità di uso del servizio» mediante l'apparecchio posseduto. La «tassa» non può prescindere, osserva la Corte nello stesso luogo, «da una relazione fra il tributo ed un atto dell'autorità che apporta al privato un vantaggio, senza tuttavia che ciò faccia del tributo un vero e proprio corrispettivo». In un'altra pronuncia, relativa alle tasse sulle concessioni regionali, su cui la Corte ha avuto modo di pronunciarsi nelle sentt. n. 271 del 1986 e n. 272 del 1987, risulta fuori dubbio la natura tributaria del prelievo, qualificato come un tributo regionale «proprio».

(85) Cfr. Corte cost., sent. n. 23 del 1968.

(86) Cfr. Corte cost. sent. n. 535 del 1988, dove ulteriori indicazioni su che cosa si intende per servizio divisibile ed indivisibile.

(87) Condivide l'orientamento della Corte, ma con diverse argomentazioni, Moschetti, secondo cui, stante la natura «commutativa» (anche se tributaria) della tassa, non sorge il dovere di solidarietà di cui agli artt. 53 e 2 della costituzione, e pertanto rimane escluso il principio di capacità contributiva, cfr. ID., *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 99. Secondo l'autore «la delimitazione dell'ambito di applicabilità dell'art. 53 deriva da un'interpretazione sistematica di tale norma». Il principio di capacità contributiva si applica ai prelievi tributari di «natura solidale», ma non a quelli di «natura commutativa», in ragione del nesso tra art. 53 e doveri inderogabili di solidarietà economica, sociale e politica di cui all'art. 2, per cui «concorso alle spese pubbliche», sottoposto all'art. 53, si avrebbe solo per le imposte ed i contributi, in cui è dato di cogliere il carattere solidaristico: «dare senza necessariamente ricevere», e non per le tasse, previste invece in corrispettivo di una attività di cui l'obbligato si avvantaggia, cfr. ID., *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 67.

Un primo profilo attiene al carattere divisibile o indivisibile dei servizi ed al rilievo che la Corte vi ascrive. Pur ammettendo, infatti, la corrispondenza tra servizi indivisibili e divisibili, da un lato, e forme della tassazione: rispettivamente, imposte e tasse, dall'altro, ciò non osta, nel caso di queste ultime, al rispetto dell'art. 53, comma 1. L'art. 53 vincola il concorso alle spese pubbliche, e cioè le prestazioni patrimoniali imposte destinate a finanziare la spesa pubblica, alla capacità contributiva, senza introdurre alcuna distinzione tra le spese pubbliche, a seconda che siano divisibili o meno, e relative forme di finanziamento. L'argomento della Corte dunque non trova appigli testuali nella costituzione. L'art. 53, anzi, si caratterizza, come dice la Corte in un altro contesto «per l'ampiezza della formula costituzionale "concorrere alla spesa pubblica"» (88).

E ciò risulta confermato dall'orientamento espresso dalla Corte a fronte dell'argomento di una stretta corrispondenza tra imposte e spese indivisibili da un lato e tasse e spese divisibili dall'altro, allorché afferma che l'art. 53, comma 1, non vieta che il legislatore possa prevedere di finanziare spese indivisibili anche con tasse e viceversa spese divisibili con imposte. Fare diversamente avrebbe comportato, lo abbiamo già rilevato, conseguenze insopportabili.

Secondo la Corte è «intuitivo» che, con il richiamo alla capacità contributiva ed alla progressività, rispettivamente come indice di imponibilità e come criterio di imposizione, l'art. 53 abbia «riguardo soltanto a prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente». Ma, si può obiettare, il riferimento che lo stesso articolo fa alla capacità contributiva ed alla progressività, è proprio rivolto a tutte le forme di concorso, ed ha lo scopo di sottoporre l'operato del legislatore a tale scrutinio; rispetto della capacità contributiva e del principio di progressività sono quindi da verificare nel merito. I due principi non hanno la funzione di selezionare l'oggetto che deve essere sottoposto a scrutinio, e laddove la costituzione lo vuole, lo fa, come nel caso della progressività, che è riferita al sistema tributario nel suo insieme. D'altronde intendendo, come insegna la Corte, la capacità contributiva come indice di ricchezza, e la progressività come riferita al sistema fiscale e non ai singoli tributi, non si vede come «intuitivamente» possano farlo.

Circa la capacità contributiva, una volta considerata come base economica dell'imposizione tributaria - la Corte definisce il principio così: «Sul piano garantistico costituzionale esso deve essere inteso come espressione dell'esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rilevatori di ricchezza» (89) -, essa non seleziona le forme di tassazione, piuttosto indica un criterio a cui tutte le forme di concorso alla spesa pubblica debbono essere sottoposte; tra capacità contributiva come base economica e la distinzione tra spese divisibili e non, non vi è nesso.

Circa la progressività, non vi è alcuna incidenza di essa sul carattere divisibile o meno della spesa. Come ha in diverse occasioni affermato la Corte, la progressività di cui all'art. 53, comma 2, «non vieta che i singoli tributi siano ispirati a criteri diversi da quello della progressività, ma si limita a dichiarare che il sistema tributario deve avere nel suo complesso un carattere progressivo» (...) «Non tutti i tributi si prestano, dal punto di vista tecnico, all'adattamento al principio della progressività che - inteso nel senso dell'aumento di aliquota col crescere del reddito - presuppone un rapporto diretto fra imposizione e reddito individuale

(88) Citazione tratta dalla sentenza n. 54 del 1980 relativa alle addizionali straordinarie tra l'altro sul contributo di migliorioria specifica, laddove in ordine a tale forma di tassazione si rileva che l'art. 53 si rende applicabile, «sia per l'ampiezza della formula costituzionale ("concorrere alla spesa pubblica") 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 previste dagli artt. 488 e 613 c.p.p.». Sembra quasi un ripensamento da parte della Corte ed una delimitazione della impegnativa affermazione, limitandola solo a quei casi.

(89) Cfr. Corte cost., sent. n. 120 del 1972.

di ogni contribuente ed è quindi applicabile alle imposte personali, ma non a tutte le altre imposte» (90). A tale stregua, eventualmente, tra i tributi, si potrebbe delineare una distinzione tra imposizioni personali e reali, distinzione che però non porta certo ad escludere dall'ambito di applicabilità dell'art. 53 le forme di tassazione che presentano le caratteristiche della tassa.

D'altra parte la distinzione tra servizio indivisibile e divisibile, tra spesa nell'interesse generale e spesa che ridonda a vantaggio di determinati soggetti, non si basa su criteri oggettivi. Tutte le spese hanno un loro grado più o meno accentuato di divisibilità e, comunque, come ammette la Corte, anche le spese indivisibili possono essere finanziate tramite tasse. Il carattere divisibile di un servizio, o che è lo stesso il finanziamento di un servizio attraverso una tassa, è piuttosto frutto di una scelta del legislatore, il quale secondo le circostanze può configurare un determinato servizio come divisibile e prevedere una forma di finanziamento attraverso una tassa. E nulla osta a ciò. Solo che la Corte finisce per ascrivere a questa che è materia di politica tributaria l'importante conseguenza della non applicabilità del principio di capacità contributiva.

Un ulteriore profilo critico attiene alla ibridazione delle forme di tassazione. Il sistema tributario è fatto, come abbiamo visto, anche di figure ibride, che presentano insieme elementi dell'una o dell'altra specie di tassazione. La netta distinzione tra imposte e contributi da un lato e tasse dall'altro, che è alla base del differente regime costituzionale, mal si concilia con una realtà dell'ordinamento ben più articolata. La preclusione introdotta dalla Corte cade così nella possibile aporia di lasciare fuori dall'applicazione dell'art. 53 diverse modalità di contribuzione che, pur presentandosi sotto forma di tassa ed in rapporto a servizi divisibili o configurati come tali dal legislatore, pure contengono aspetti di imposta. E per altro verso di sottoporre al sindacato alla stregua dell'art. 53 figure tributarie che, nonostante la denominazione e le eventuali trasformazioni subite, pure conservano aspetti e discipline che si riferiscono alla tassazione di fatti in ragione della particolare relazione con un servizio pubblico. La distinzione tra imposte da un lato e tasse e contributi dall'altro non è sempre individualmente definita. D'altra parte la verifica sotto il profilo del rispetto del principio di capacità contributiva non si riferisce in ogni caso alla *ratio legis* della norma impositiva, quanto piuttosto a singole determinazioni relative agli elementi della struttura del tributo, le quali prese in sé non sempre rientrano nella contrapposizione così netta operata dalla Corte (91).

Insomma, senza adeguata giustificazione, la Corte, introducendo un argomento preclusivo all'indagine di merito sul rispetto del principio di capacità contributiva, lascia sotto

(90) Cfr. Corte cost., sent. n. 128 del 1966.

(91) Sono le stesse obiezioni a cui prestano il fianco le tesi sostenute da Moschetti, laddove distingue, vi abbiamo già accennato, i trattamenti tributari sulla base della loro giustificazione sostanziale, secondo che essa, è il caso delle imposte e dei contributi, sia «solidale» oppure, è il caso delle tasse, sia «commutativa», e riferisce il «concorso alle spese pubbliche», di cui all'art. 53, comma 1, della costituzione, alle sole forme di imposizione solidale, con la conseguenza, particolarmente impegnativa, di un doppio regime costituzionale in materia tributaria con riguardo alla applicabilità del principio di capacità contributiva, prevista per le imposte (ed i contributi), esclusa per le tasse (a parere di MOSCHETTI, cfr. ID., *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 56, se il dovere del concorso alla spesa pubblica rientra tra i doveri di solidarietà di cui all'art. 2, si devono distinguere «le prestazioni tributarie costituenti doveri di solidarietà e quindi comprese nell'art. 53 dalle prestazioni tributarie non costituenti doveri di solidarietà e quindi da esso escluse»). La costituzione infatti non distingue tra le diverse *ratio* delle prestazioni tributarie: contributiva, commutativa, o anche, si può aggiungere, extrafiscale, e relative combinazioni, né vi connette differenti regimi. Piuttosto con la formula secondo cui «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva» vincola il legislatore nell'esercizio del potere di imposizione, in diversi modi e, tra l'altro, al rispetto del principio di capacità contributiva; indirettamente poi ribadisce, con la dizione «tutti sono tenuti», un dovere di concorrere, che attiene alle caratteristiche proprie del fenomeno tributario, ed a riguardo il riferimento all'art. 2 può essere giustificato: si tratta di un dovere inderogabile di solidarietà economica, sociale e politica, secondo connotazioni proprie di uno stato sociale ed interventista quale quello disegnato dalla nostra costituzione, e quindi riguarda tutte le diverse forme di tassazione, quale che sia il fatto a cui la legge collega la tassazione e quale sia la denominazione prescelta o, nella formulazione di Moschetti, quale che sia la *ratio*. A parte il fatto, su cui ci siamo già soffermati, che la legislazione presenta numerosi casi in cui la *ratio* non è così nettamente distinguibile, e piuttosto è dato di constatare una pluralità di giustificazioni, non facilmente unificabili.

questo profilo senza riscontro di costituzionalità una parte, seppure minore, del concorso alla spesa pubblica.

Naturalmente la questione di merito se questa o quella determinata fattispecie, tassata sotto l'aspetto della particolare relazione con un servizio pubblico, sia o meno un indice di capacità economica resta aperta. Dubbi in via di principio non sussistono sul fatto che il vantaggio, l'utenza o la domanda di un servizio pubblico o atto di autorità o il vantaggio tratto da una spesa pubblica possano essere indici, seppure indiretti, di ricchezza (92), anche se non sarebbe male che le diverse tasse previste nell'ordinamento fossero sottoposte a scrutinio a questo riguardo.

Se pure fosse vero, come è stato rilevato (93), che un adeguato sindacato di costituzionalità porterebbe alla conclusione della illegittimità di diverse tasse, la via di uscita non può essere quella di salvare pregiudizialmente le tasse (o gli elementi di tassa in una determinata forma di prelievo), in ragione della natura divisibile o meno del servizio, ritagliando in tal modo un'area del sistema tributario sottratta al rispetto dell'art. 53; piuttosto, più semplicemente, una volta acquisito il carattere tributario della tassa, si tratta di sottoporle allo scrutinio di cui all'art. 53, comma 1, come qualsiasi provento di natura tributaria (cioè come qualsiasi prestazione patrimoniale imposta volta al concorso alle spese pubbliche).

Insomma, se pure fosse, non resta che andare a vedere.

Il ragionamento, allora, dovrebbe essere capovolto, rispetto a quello della Corte. Differenziare certamente tra le diverse specie di tassazione, ma sempre all'interno della comune natura tributaria, che dunque resta il fattore decisivo (e non lo sfondo opaco) ai fini dell'applicazione o meno dell'art. 53. Una distinzione relativa ai fatti cui è collegata la prestazione, che pure ha il suo rilievo, ma che non ha conseguenze sulle definizioni del fenomeno tributario e, ciò che più interessa in questa sede, sul relativo regime costituzionale.

Il riferimento da parte del legislatore ai fatti che vedono in relazione il privato con un ente pubblico, e che sono a base delle tasse, deve essere in assetto contributivo e non contrattuale - la volontà del privato non rileva, come afferma la Corte - perché si abbia tributo; sotto il profilo costituzionale l'assunzione di un tale fatto come base di tassazione è legittima; ma deve rispondere a tutti i vincoli posti in materia da parte della costituzione, in particolare gli artt. 23, sulla riserva di legge, 53, comma 1, sulla capacità contributiva, 75, comma 2, sul divieto di referendum abrogativo per le leggi tributarie.

(92) Cfr. più recentemente C. SACCHETTO, *Tassa*, cit., p. 26 s.

(93) Secondo FEDELE, cfr. ID., *La tassa*, cit., p. 52 ss., sotto il profilo della capacità contributiva, molte delle tasse attualmente percepite sarebbero di discutibile legittimità, e la Corte utilizza un espediente per evitare che ipotesi di tasse siano dichiarate costituzionalmente illegittime.

ELENCO OPERE CITATE

- ANDREA AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico finanziario*, Jovene, Napoli, 1995, V edizione.
- ANTONIO AMORTH, *Fondamento costituzionale della prestazione pecuniaria agli enti pubblici*, in *Dir. ec.*, 1956, p. 1038 ss.
- CARLO BAFILE, voce *Imposta*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XVI, Roma, 1992.
- FEDERICO CAMMEO, *Le tasse e la loro costituzionalità*, in *Giur. it.*, 1899, IV, p. 207 ss.
- AUGUSTO CERRI, *Perplexità della Corte nel definire il concetto di «prestazione imposta» oppure approccio ad una definizione «sostanziale» del concetto di imposta*, in *Le Regioni*, 1985, p. 991 ss.
- NICOLA D'AMATI, *Il contributo di urbanizzazione*, in *Boll. Trib.*, 1979, p. 357 ss.
- NICOLA D'AMATI, voce *Imposta*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, Sez. Comm., VI, Utet, Torino, 1991, p. 505 ss.
- LORENZO DEL FEDERICO, *Contributo allo studio della tassa. I*, Pescara, 1996.
- ENRICO DE MITA, *Capacità contributiva e corrispettivi di pubblici servizi*, in *Le Regioni*, 1981, p. 515 ss.
- ENRICO DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1997.
- ANGELO DUS, voce *Concessioni governative (Tasse sulle)*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, Sez. Comm., III, Utet, Torino, 1988, p. 232 ss.
- ENRICO ESPOSITO, *L'illusione finanziaria del contributo sociale per il servizio sanitario nazionale*, in *Giur. cost.*, 1987, I, p. 2936 ss.
- ENRICO ESPOSITO, voce *Tariffa*, in *Enciclopedia del diritto*, XLIV, Giuffrè, Milano.
- GASPARE FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Giuffrè, Milano, 1997, II edizione.
- AUGUSTO FANTOZZI, *Brevi note sulla qualificazione tributaria del canone radiotelevisivo*, in *Giur. cost.*, 1988, I, p. 2535 ss.
- AUGUSTO FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1991.
- ANDREA FEDELE, *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1967, II, p. 965 ss.

ANDREA FEDELE, *La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, p. 3 ss.

ANDREA FEDELE, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, II, p. 3 ss.

ANDREA FEDELE, *La tassa*, Siena, 1974.

ANDREA FEDELE, *Art. 23*, in DE SIERVO-FEDELE, *Commentario della costituzione* (a cura di Giuseppe Branca). *Rapporti civili (Artt. 22-23)*, Zanichelli, Bologna, 1978.

ANDREA FEDELE, voce *Prestazioni imposte*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, XXIV, Roma, 1992.

ANDREA FEDELE, voce *Tassa*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, XXV, Roma, 1993.

FRANCO FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992.

AMEDEO FRANCO, *Natura e profili costituzionali del canone di abbonamento nel quadro del rapporto d'utenza radiotelevisiva*, in *Giur. cost.*, 1983, II, p. 1629 ss.

GIANFRANCO GAFFURI, *Natura del canone per la raccolta e la depurazione delle acque di rifiuto e privilegio generale immobiliare*, in *Fin. loc.*, 1985, p. 685 ss.

ACHILLE DONATO GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino, 1956.

ACHILLE DONATO GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1965, IX edizione.

MASSIMO SEVERO GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1957, I, p. 3 ss.

MASSIMO SEVERO GIANNINI, *Canoni e tasse di concessione comunali*, in *Giur. cost.*, 1962, p. 1317 ss.

ANTONIO EMANUELE GRANELLI, *Brevi considerazioni sugli aspetti fiscali della "Legge Merli"*, in *Boll. trib.*, 1980, p. 836 ss.

ANTONIO EMANUELE GRANELLI, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Cedam, Padova, 1981.

ANTONIO EMANUELE GRANELLI, *L'immarcescibile «tassa sulla salute»*, in *Boll. trib.*, 1988, p. 232 s.

MANLIO INGROSSO, *Contributi*, in *Boll. Trib.*, 1987, p. 453 ss.

SALVATORE LA ROSA, *I tributi di concessione governativa nel sistema dei procedimenti impositivi*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Giuffrè, Milano, 1971, p. 143 ss.

SALVATORE LA ROSA, *L'oggetto dei tributi locali*, in *Fin. loc.*, 1982, p. 1150 ss.

SALVATORE LA ROSA, voce *Concessioni (Imposte e tasse)*. I, *Tassa sulle concessioni governative*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, VII, Roma, 1988.

SALVATORE LA ROSA, *...Riflettendo su un caso clinico... In tema di esenzioni pluriennali e di tutela di mero accertamento in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, I, p. 536 ss.

GIANFRANCO LORENZON, *Gli orientamenti giurisprudenziali, dottrinali ed amministrativi sulla natura giuridica o meno di alcune entrate*, in *Rass. trib.*, 1986, II, p. 353 ss.

GIANFRANCO LORENZON, *Il contributo per le prestazioni del servizio sanitario nazionale*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 193 ss.

GIANFRANCO LORENZON, voce *Tributi locali*, in *Enciclopedia del diritto*, XLV, Giuffrè, Milano, 1992.

FEDERICO MAFFEZZONI, voce *Imposta*, in *Enciclopedia del diritto*, XX, Giuffrè, Milano, 1970.

IGNAZIO MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965.

IGNAZIO MANZONI, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in AA.VV., *Studi in onore di E. Allorio*, II, Giuffrè, Milano, 1989.

GIAN ANTONIO MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, I, p. 3 ss.

GIAN ANTONIO MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1989, VIII edizione.

MARIO MISCALI, *Alcune considerazioni sulla deducibilità ai fini Invim degli oneri di urbanizzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, II, p. 252 ss.

MARIO MISCALI, *Il contributo di urbanizzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, p. 26 ss.

MARIO MISCALI, *Imposizione tributaria e territorio*, Cedam, Padova, 1985.

MARIA PIA MISTÒ, *Natura giuridica del contributo di urbanizzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, I, p. 854 ss.

FRANCESCO MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973.

FRANCESCO MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, V, Roma, 1988.

FRANCO OSCULATI, *La tassazione ambientale*, Cedam, Padova, 1979.

ENRICO POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Giuffrè, Milano, 1978.

LUIGI RIGHETTI, *Le norme finanziarie della Merli, il canone e il compenso dei danni*, in *Fin. loc.*, 1985, p. 685 ss.

PASQUALE RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1999, III edizione.

CLAUDIO SACCHETTO, *Commento all'art. 3 l. 28 gennaio 1977, n. 10 sull'edificabilità dei suoli*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1978.

CLAUDIO SACCHETTO, voce *Tassa*, in *Enciclopedia del diritto*, XLIV, Giuffrè, Milano, 1992.

LIVIA SALVINI, voce *Aree pubbliche (Imposta di occupazione di)*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, Sez. Comm, I, Utet, Torino, 1988.

CATERINA SCIACCA SCALABRINO, *"Tasse" ed "imposte" nella legislazione e nella giurisprudenza del Regno di Sardegna, del Granducato di Toscana e del Regno di Napoli nel secolo diciannovesimo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, I, 81 ss.

FRANCESCO TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, UTET, Torino 1991, II edizione.

GIULIO TREMONTI, *Profili della "tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni" e del "corrispettivo" per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, p. 590 ss.

GIULIO TREMONTI-GIUSEPPE VITALETTI, *Le cento tasse degli italiani*, Il Mulino, Bologna, 1986.

GIULIO TREMONTI-GIUSEPPE VITALETTI, *La fiera delle tasse*, Il Mulino, Bologna, 1991.

MARIO TRIMELONI, *I caratteri delle entrate tributarie*, Cedam, Padova, 1973.

MARIO TRIMELONI, voce *Diritto tributario*, in *Digesto delle discipline privatistiche. Sez. comm.*, IV, Utet, Torino, 1989.

EZIO VANONI, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Cedam, Padova, 1937.

FRANCESCO ANTONIO ZACCARIA, *Il finanziamento del servizio sanitario nazionale; la Corte costituzionale di fronte alla transitorietà*, in *Giur. cost.*, 1987, I, p. 2931 ss.

GAETANO ZINGALI, *Il concetto di tributo nella più recente elaborazione giurisprudenziale*, in *Arch. finanz.*, 1956, p. 220 ss.

GAETANO ZINGALI, voce *Tassa*, in *Novissimo Digesto Italiano*, XVIII, Utet, Torino, 1971.