

L'OGGETTO DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA E LA NOZIONE DI TRIBUTO

Franco Fichera *

* Da: F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, 2007, pp. 1059-1104.

SOMMARIO: 1. Premessa. 2. Il nuovo testo dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992: da un'attribuzione parziale e tassativa ad una previsione comprensiva. 3. La legittimità costituzionale della giurisdizione tributaria generale. 4. La nozione di tributo. 5. La nozione di tributo e l'oggetto della giurisdizione tributaria. 6. Conclusioni.

1. Premessa.

La riforma del 2001, integrata dalla novella del 2005 (1), innova per quanto riguarda le materie affidate al giudice tributario e gli attribuisce la cognizione dei «tributi di ogni genere e specie comunque denominati». Questo, però, senza precisare che cosa si intenda per tributo e dunque quale sia in concreto il campo della giurisdizione tributaria. Il compito resta così affidato all'interprete. Il lavoro segue questo sviluppo: dopo un esame della disposizione di riforma (par. 2), si valuta la questione di legittimità costituzionale della estensione della giurisdizione tributaria (par. 3), per poi soffermarsi sulla nozione di tributo (par. 4), base per delimitare concretamente, in rapporto alla nuova disciplina sulla giurisdizione, la materia assegnata alle Commissioni tributarie (par. 5); si chiude con una breve conclusione (par. 6).

2. Il nuovo testo dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992: da un'attribuzione parziale e tassativa ad una previsione comprensiva.

L'art. 12, comma 2, l. 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria 2002), ha sostituito, con le integrazioni successive apportate dall'art. 3-bis della l. n. 248 del 2005, l'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 sul processo tributario, modificando, a partire dal 1° gennaio 2002, in diversi punti la normativa sull'oggetto della giurisdizione tributaria. Alcune disposizioni, come quelle relative alle nuove materie di cui al comma 1, sono particolarmente innovative, altre meno, tutte concorrono a consolidare le Commissioni come giudice speciale generale in materia tributaria, soppiantando la precedente condivisione con il giudice ordinario.

Il comma 1, nella nuova versione, prevede che «appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali ed il contributo per il servizio sanitario nazionale, nonché le sovraimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio». A cui vanno

(1) L'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 risulta riformulato prima nel 2001 con le modifiche apportate dall'art. 12, comma 2, l. 28 dicembre 2001, n. 448 e poi nel 2005 con le integrazioni di cui all'art. 3-bis, comma 1, lett. b), d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla l. 2 dicembre 2005, n. 248.

aggiunte, comma 2, le controversie in materia catastale, come del resto era già previsto nella vecchia versione dell'art. 2, e quelle relative al canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, ai canoni per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, al canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani, all'imposta o al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni.

Inoltre, a completamento di quanto appena fissato con riguardo alle materie, si sancisce, comma 3, con una formulazione esplicita e più completa rispetto a quella contenuta nell'art. 39 del d.lgs. n. 546, che il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.

Restano, infine, escluse, comma 1, secondo capoverso, dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria (2).

Le modifiche introdotte completano, sotto il profilo dell'oggetto, un lungo processo storico, che ha portato a conferire alle Commissioni tributarie la giurisdizione in modalità onnicomprensiva.

Con la nuova disciplina viene estesa e resa generale la giurisdizione del giudice tributario: da un elenco di tributi nominati e tassativo, si passa ad una previsione generica relativa ai «tributi di ogni genere e specie comunque denominati». La cognizione, prima ripartita tra giudice speciale e giudice ordinario, passa completamente alle Commissioni tributarie.

Le conseguenze non sono secondarie, con la riforma rientrano nella giurisdizione del giudice tributario, in primo luogo, i dazi doganali, le accise e l'Iva sull'importazione, che precedentemente erano attribuiti al giudice ordinario, previo eventuale ricorso amministrativo. Nel caso dei dazi doganali, a cui vanno aggiunti i prelievi agricoli (3), si tratta di tributi comunitari, disciplinati dalla Comunità europea, il cui gettito va al bilancio delle Comunità, anche se sono riscossi, sulla base di norme comunitarie, dai singoli Stati membri nell'ambito dell'unione doganale. L'Iva era già oggetto della cognizione delle Commissioni tributarie, ma non l'Iva sull'importazione, relativa ai rapporti di scambio con i paesi terzi che è amministrata dalle dogane e dunque seguiva, con riguardo alla tutela, le discipline in quel contesto fissate. Infine, le accise, le principali sono quelle sui tabacchi lavorati, gli alcolici e gli oli minerali. In tutti questi campi, il giudice tributario si vedrà sempre più confrontato con il diritto comunitario, posto che l'Unione europea con riguardo a questi tributi è titolare di competenze esclusive ovvero ha attivato processi anche spinti di armonizzazione fiscale.

Una seconda novità riguarda le imposte sostitutive. Nel passato si doveva distinguere tra discipline sostitutive attinenti a tributi attribuiti alla cognizione delle Commissioni ovvero del giudice ordinario e su questa base ripartire la giurisdizione. L'operazione risultava ovvia quando la disciplina sostitutiva riguardava un singolo tributo, meno piana e causa di complicazioni quando riguardava più tributi, per i quali era prevista una giurisdizione differenziata.

Sulla base della formula generale adottata, rientrano, inoltre, nella giurisdizione delle Commissioni tributarie una serie di tributi erariali, prima non inseriti nell'elenco e dunque affidati al giudice ordinario, quali le tasse automobilistiche, l'imposta di bollo, le tasse sulle concessioni governative, l'imposta sugli intrattenimenti e così via. Si tratta di un insieme di prelievi tributari cd. minori, ma che tali non sono, e che, una volta attribuiti, acquisiscono alla cognizione delle Commissioni materie di particolare rilievo.

(2) Il comma 1, secondo capoverso, dell'art. 2 recita: «Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivamente alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50, d.p.r. 23 settembre 1973, n. 602 [in tema di surroga del concessionario in procedimenti esecutivi già iniziati], per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo d.p.r.».

(3) Ed il prelievo C.E.C.A., anch'esso di diritto comunitario, a carico dei produttori del settore del carbone e dell'acciaio.

Seguono i tributi regionali e locali. Nella versione riformata, si sottolinea che il riferimento ai tributi di ogni genere e specie include i tributi regionali e locali. Nella precedente disciplina i tributi locali erano compresi, quelli regionali erano esclusi. Tranne che fossero esplicitamente attribuiti, come era stato nel caso dell'Irap. La delimitazione era evidentemente incongrua. La correzione apportata è particolarmente significativa dopo la riforma del titolo V della Costituzione che, in raccordo ad un impianto marcatamente regionalista, se non federalista del nostro ordinamento e ad una diversa ripartizione delle competenze nell'ambito della Repubblica, ha affidato, art. 117, alle Regioni la competenza esclusiva in materia di finanza regionale e locale. Non è improprio aspettarsi che, nel nuovo contesto delle relazioni tra i livelli di governo, la finanza regionale e quella locale crescano di importanza con la previsione di nuove forme di tassazione relative a peculiari fatti, secondo l'esercizio che questi livelli di governo faranno dei poteri loro attribuiti.

Sono, quindi, espressamente richiamate le sovraimposte e le addizionali. Anche qui, nel passato la giurisdizione era condivisa con il giudice ordinario, a seconda della assegnazione del tributo principale su cui sovrimposta o addizionale si assidevano. Caso per caso era dunque necessario risalire a quella attribuzione.

Ancora, rientra nella cognizione delle Commissioni - e questo per esplicito disposto, staccandolo dal regime di tutele e processuale proprio dei contributi sociali - il contributo per il servizio sanitario nazionale. Si tratta di una prestazione, peraltro abolita, di cui era discussa la natura tributaria, e quindi la giurisdizione, per il contesto di sicurezza sociale in cui pure si iscriveva.

Ed, infine, una serie di canoni e diritti tassativamente elencati. Il legislatore, con le integrazioni introdotte nel 2005, consapevole delle incertezze di attribuzione della giurisdizione in ordine a figure di prestazioni patrimoniali imposte con denominazioni le più varie: tariffe, canoni, diritti, ha introdotto due cautele: in primo luogo, nel comma 1, ha aggiunto l'inciso «comunque denominati», per dire che la intrinseca natura tributaria della prestazione prevale sulla denominazione e, quindi, ha elencato alcune prestazioni, a denominazione difforme, tra quelle che senz'altro ricadono nella giurisdizione del giudice tributario: il canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, i canoni per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, il canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani, l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

L'art. 3, comma 149, lett. g), l. n. 662 del 1996, in sede di revisione della finanza locale, prevede la facoltà degli enti locali di convertire alcuni tributi locali in canoni sulla base di tariffe. I Comuni, poi, possono con regolamento escludere l'applicazione dell'imposta di pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni e prevedere, per le iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano e sull'ambiente, che siano sottoposte ad autorizzazione e che si paghi un canone in base a tariffa, d.lgs. n. 446 del 1997, art. 62. Lo stesso vale per la tassa sulla raccolta dei rifiuti solidi urbani (Tarsu) (4); per i canoni relativi alla raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque reflue (5); per la tassa sull'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche (Tosap) (6).

Da molte parti si dava per scontata, ed in primo luogo da parte del legislatore, la natura di corrispettivo privatistico di tali canoni fissati in base a tariffa.

Ma, come si vedrà più avanti, si possono legittimamente nutrire seri dubbi a riguardo.

È, infatti, tutto da verificare che la configurazione concreta data abbia, specie nel caso di servizi pubblici essenziali, a costi elevati ed a diffusione alta, le caratteristiche di una prestazione in assetto negoziale.

(4) L'art. 49, comma 1, d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, cd. «decreto Ronchi», successivamente riformulato dall'art. 238, d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, prevede che in luogo di tale tributo i costi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade e aree pubbliche e soggette ad uso pubblico, siano coperti dai Comuni mediante l'istituzione della tariffa di igiene ambientale (Tia).

(5) In forza dell'art. 31, comma 28, l. n. 448 del 1998.

(6) Anche a riguardo, il legislatore con il d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, dopo aver sancito l'abolizione della Tosap, ha riconosciuto ai Comuni ed alle Province, art. 63, la facoltà di prevedere per l'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche il pagamento di un canone determinato mediante una tariffa.

Il legislatore del 2005, prevedendo, al comma 2 dell'art. 2, che rientrano nella giurisdizione del giudice tributario il canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, il canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani, l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni, ha inteso, come del resto aveva già fatto per il contributo per il servizio sanitario nazionale, sciogliere ogni dubbio con riguardo a queste prestazioni con una elencazione che dobbiamo ritenere tassativa e in deroga al disposto generale. Tassativa e in deroga perché a seguito di tale disposizione nel caso dei canoni indicati non occorre andare ad indagare la natura tributaria o meno, è il legislatore che li affida alla cognizione del giudice tributario, mentre la formula «tributi di ogni ordine e specie comunque denominati» invita, piuttosto, l'interprete a badare alla natura sostanziale della prestazione e dunque a sciogliere il nodo della giurisdizione in stretta coerenza con la natura tributaria o meno, prescindendo, come del resto si poteva ritenere anche senza l'inciso «comunque denominati», dal nome.

La situazione precedente, in ragione della distinzione che andava fatta tra tributi elencati, affidati alla cognizione delle Commissioni tributarie, ed altri prelievi tributari, era complicata, cagione di continue controversie e, soprattutto, portava a scelte impegnative. Ad esempio, nel caso del diritto camerale annuale (di iscrizione in albi e registri) delle camere di commercio, dovuto ai sensi dell'art. 34, d.l. n. 786/81, si doveva, come risulta dalla giurisprudenza della Corte di cassazione (7), prima determinare la natura locale o meno del tributo. Nel caso di specie, la Cassazione ha affermato che il diritto non è riconducibile all'autonomia impositiva delle camere di commercio, dal momento che è determinato dal Ministero del tesoro, su proposta del Ministero dell'industria, art. 18, l. n. 580 del 1993, e le camere di commercio provvedono solo alla sua riscossione, e dunque che non può essere considerato un tributo locale. Quindi, ha precisato che, «poiché la giurisdizione delle Commissioni tributarie, in quanto derogatoria di quella ordinaria, è limitata alle materie espressamente indicate in norme aventi forza di legge, che, per la loro eccezionalità, sono di stretta interpretazione, sent. n. 10905/98, consegue che le controversie concernenti il diritto in quanto non ricompreso in alcuna delle tassative ipotesi previste dall'art. 2, non sono attribuite alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, ma rientrano nella competenza giurisdizionale del giudice ordinario». La soluzione, in un senso o nell'altro, aveva conseguenze non secondarie sul piano delle regole del processo da applicare e delle tutele accordate, che a seconda della giurisdizione speciale o ordinaria erano differenziate.

Dopo la riforma la situazione si presenta ben diversa. Da ora in poi, infatti, ogni tributo, anche di nuova istituzione, rientrerà senz'altro nella giurisdizione tributaria, senza bisogno di espresse disposizioni. Cadono, in conseguenza, le attribuzioni del giudice ordinario in materia tributaria, finora sancite dall'art. 9, comma 2, c.p.c., che prevedeva la giurisdizione del Tribunale «per tutte le cause in materia di imposte e tasse» ed al giudice ordinario resta solo la cognizione sugli atti di esecuzione forzata successivamente alla notifica della cartella di pagamento. Così come risultano tacitamente abrogate le disposizioni che, in molteplici contesti, prevedevano il rimedio del ricorso amministrativo, prima di adire il giudice ordinario (8).

La riforma è parsa a molti cadere dal cielo, inserita surrettiziamente nella legge finanziaria per il 2002. In effetti, indipendentemente dal processo legislativo che ha portato alla sua adozione, la misura è meditata. Essa, infatti, riprende alla lettera la parte relativa alla giurisdizione contenuta nel testo del disegno di legge predisposto dalla commissione Marongiu, concernente modifiche ed integrazioni ai dd.lgs. n. 545 e n. 546, approvato dal Consiglio dei ministri il 10 settembre 1999 e di cui si erano perse le tracce (9). Nella relazione di accompagnamento si considera ormai matura l'estensione della giurisdizione

(7) Cfr. Cass., sez. un., sent. 25 ottobre 1999, n. 742, in *Foro it.*, 2000, I, c. 1735.

(8) Cfr. Cfr. M. CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 811; F. PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 2002, IV, p. 1480 ss..

(9) Cfr. disegno di legge di riforma del contenzioso tributario, presentato nella XIII legislatura, approvato dal Consiglio dei ministri il 10 settembre e depositato in Parlamento il 16 settembre 1999, pubblicato in estratto, con la relazione e commento da parte di uno dei suoi membri, C. GLENDI, in *Corr. trib.*, 1999, p. 2795 ss..

speciale tributaria e superati, dopo l'ord. n. 144 del 1998 della Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sull'ampliamento della giurisdizione contenuta del d.lgs. n. 546 del 1992, i dubbi di costituzionalità. Nella relazione si sottolinea, inoltre, che già la commissione parlamentare dei trenta nel 1972, nell'ambito della riforma tributaria dell'epoca, aveva coltivato l'idea di un'unificazione della giurisdizione tributaria in capo alle Commissioni tributarie, ma si era fermata ad una sua limitata estensione proprio per evitare problemi di legittimità costituzionale in materia di giudice speciale. Si sostiene, infine, che l'ampliamento della giurisdizione speciale tributaria a tutte le controversie consente di conseguire l'obiettivo dell'unità della disciplina formale, con i relativi vantaggi, tra i quali, in particolare, quello della generalizzata applicabilità dell'art. 47 del d.lgs. n. 546, relativo alla sospensione dell'atto impugnato, e della conseguente eliminazione delle irragionevoli discriminazioni in tema di tutela cautelare giurisdizionale, ammessa davanti alle Commissioni tributarie e negata davanti al giudice ordinario per le materie fiscali sinora affidate alla cognizione di questi ultimi (10).

Ma riprendiamo il discorso sulla portata dell'innovazione.

In primo luogo, va sottolineato che con la riforma della giurisdizione tributaria del 2001, se vengono estesi i «limiti esterni» della giurisdizione tributaria, costituiti dai tributi oggetto della giurisdizione, restano invece fermi i «limiti interni», riguardanti le controversie che, attinenti alla materia tributaria, rientrano nella cognizione delle Commissioni tributarie (11). Sotto quest'ultimo aspetto, ne consegue che anche nei confronti dei «tributi di ogni genere e specie» nulla cambia con riguardo alle controversie che si possono far valere dinanzi alle Commissioni tributarie. Restano incluse quelle relative alle obbligazioni facenti capo ai soggetti passivi, ai responsabili ed ai sostituti di imposta, alle obbligazioni accessorie relative agli interessi moratori ed alle sanzioni tributarie non penali. Mentre restano escluse le controversie che, pur afferenti alla materia tributaria, sono tra privati: tra soggetto passivo Iva e consumatore finale in tema di rivalsa; tra responsabile di imposta e obbligato principale in materia di diritto di regresso; non quelle tra sostituto e sostituito in tema di rivalsa secondo un recente orientamento della Cassazione (12), discusso però in dottrina (13). Sui limiti interni della giurisdizione tributaria la misura del 2001 interviene con una novità e due conferme: introduce una nuova e più ampia formulazione con riguardo alle sanzioni, prescrivendo che sono attribuite alla cognizione delle Commissioni tributarie le sanzioni amministrative «comunque irrogate da uffici finanziari»; conferma, anche se questa volta in modo più esplicito e pieno rispetto al passato, che il «giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione della controversie rientranti nella propria giurisdizione.», art. 2, comma 3; mantiene, infine, al giudice ordinario le liti sull'esecuzione forzata, art. 2, comma 1, secondo capoverso.

Restano da precisare due aspetti su cui la riforma del 2001 non si è preoccupata di intervenire. Perché si radichi la giurisdizione del giudice tributario si richiede, art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992, che le parti siano, oltre al ricorrente, il Ministero delle finanze, l'ente locale, il concessionario del servizio di riscossione. Ora, non vi è dubbio che con la estensione della cognizione delle Commissioni ai «tributi di ogni genere e specie comunque denominati» risulteranno come parti della controversia tributaria nuovi soggetti impositori. Inoltre, sempre per radicare la giurisdizione del giudice tributario, si richiede, art. 19 del

(10) Cfr. relazione al d.d.l. concernente modifiche ed integrazioni ai dd.lgs. 31 dicembre 1992, nn. 545 e 546, cit., in *Corr. trib.*, 1999, p. 2799 ss.. Sui diversi aspetti cfr. G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 115 ss..

(11) Cfr. P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 416.

(12) Cfr. Cass., sez. un., sent. 29 novembre 2005, n. 23019, in banca dati "fisconline"; la Cassazione è pervenuta a questa conclusione in una controversia instaurata tra sostituto e sostituito in tema di rivalsa, ritenendo che le controversie sulla legittimità delle ritenute sono da attribuire al giudice tributario in quanto si tratta di una lite di carattere pregiudiziale che deve essere definita in litisconsorzio necessario con l'amministrazione finanziaria.

(13) Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Giuffrè, Milano 2005, p. 20 s..

d.lgs. n. 546 del 1992, che gli atti impugnabili siano quelli tassativamente elencati. Anche a questo riguardo, certamente dalle nuove materie affidate alla giurisdizione tributaria risulteranno ulteriori atti impugnabili rispetto a quelli indicati. Non vi è dubbio che in entrambi i casi le disposizioni richiamate, per coordinarsi all'ampliamento dell'oggetto della giurisdizione, vanno intese nel senso che la individuazione delle parti necessarie e l'elencazione degli atti impugnabili siano coerenti ed adeguati alla estensione della giurisdizione. In entrambi i casi si potrebbe ipotizzare un intervento del legislatore, anche se una interpretazione estensiva o analogica è possibile. Va segnalato che con riguardo agli atti impugnabili la Cassazione ha inteso in senso estensivo l'elencazione, avendo riguardo alla sostanza dell'atto, più che al *nomen iuris* (14). In definitiva, una discrepanza su alcuni aspetti, in particolare con riguardo alle parti o agli atti impugnabili, non può correggere l'attribuzione, va piuttosto corretta (15).

Sotto un secondo profilo, la nuova versione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 assicura la medesima tutela e le stesse regole processuali a tutte le controversie in materia tributaria. Che poi tale regime unico garantisca una maggiore (come in tema di sospensione degli atti amministrativi, di conciliazione giudiziale, di giudizio di ottemperanza) o minore (come in materia di divieto di prova testimoniale o di azioni di mero accertamento) tutela, esulava dall'intervento del legislatore della riforma. La bontà o meno delle discipline sarà da valutare, in sé, in ordine alle norme del processo tributario che sono estese ormai a tutte le controversie in materia, stante la misura di ampliamento della giurisdizione. A meno che, come nel caso dei tributi comunitari o di tributi oggetto di armonizzazione, sia il diritto tributario comunitario a prevalere sul diritto nazionale difforme e contrastante. È il caso dei dazi doganali (e conseguentemente dei prelievi agricoli e dell'Iva sull'importazione), là dove il codice doganale comunitario prevede in ordine alla sospensione degli atti amministrativi da parte del giudice tributario una disciplina difforme da quella nazionale. Le disposizioni comunitarie, infatti, ammettono la concessione della sospensione in ragione del *fumus boni iuris* o del «danno irreparabile». Quelle nazionali, invece, richiedono che sussistano entrambe le condizioni: e il *fumus boni iuris* e il «danno grave ed irreparabile». In questo caso, in materia doganale (e conseguentemente di prelievi agricoli e dell'Iva sull'importazione) si avrà che troveranno applicazione le norme di diritto comunitario, che prevalgono sul diritto nazionale difforme o contrastante, mentre per tutti gli altri tributi varrà la disciplina nazionale (16).

(14) Cfr., per tutte, Cass., sez. trib., sent. 6 aprile 2002, n. 6066, in *Rass. trib.*, 2003, p. 463 ss.; Cass., sez. un., sent. 15 ottobre 2004, n. 1791, in banca dati "fisconline".

(15) Cfr. L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 719 ss.; G.M. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 471 s..

(16) I poteri sospensivi in materia doganale sono regolati dall'art. 244, comma 2, del codice doganale comunitario che, nell'ambito di un ricorso contro una decisione adottata dall'autorità doganale in ordine all'applicazione della normativa doganale, prevede la possibilità che tale autorità sospenda in tutto o in parte l'esecuzione della decisione impugnata «quando abbia fondati motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato.» In verità, nel codice doganale si prevede solo la sospensione amministrativa, ma la Corte di giustizia ha riconosciuto lo stesso potere alle autorità giurisdizionali nazionali, cfr. CGCE, 21 gennaio 2001, C-226/99, *Siples*, in *Rass.*, p. I-277. Nella disciplina comunitaria la concessione della sospensione è condizionata dal *fumus boni iuris* o dal danno irreparabile, mentre nella normativa italiana si richiedono entrambi, sia al *fumus boni iuris* che al danno grave ed irreparabile. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, nel caso dei dazi doganali basterà uno dei due requisiti per ottenere la sospensione, cfr. CGCE, 17 luglio 1997, C-130/95, *Giloy*, in *Rass.*, p. I-4291, dove, punto 43 della motivazione, si afferma che «Alla luce di tutto quanto precede, occorre risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 244, secondo comma, del codice deve essere interpretato nel senso che l'autorità doganale sospende, in tutto o in parte, l'esecuzione di una decisione doganale impugnata quando uno solo dei due presupposti menzionati in tale disposizione è soddisfatto, di modo che una sospensione deve essere concessa quando è da temere un danno irreparabile per l'interessato».

Sotto un altro aspetto, con la riforma si realizza un ulteriore passo verso principi comuni di diritto tributario, indipendentemente dai singoli tributi, in ordine in questo caso alla tutela. Continua una tendenza che ha avuto momenti salienti in tema di dichiarazione e versamenti, di accertamento con adesione, di riscossione, di sanzioni, e con i principi e gli istituti previsti dallo statuto dei diritti del contribuente. Se si pone mente alla situazione precedente in cui si avevano una pluralità di sistemi, «non uno, ma più processi tributari» in rapporto ai diversi tributi (17), si è in grado di cogliere il rilievo del passaggio.

Infine, si dà compiutezza e coerenza ad un sistema che con l'istituzione della sezione tributaria presso la Corte di cassazione già vedeva accentrata, nella giurisdizione di legittimità, la cognizione di tutte le controversie in materia tributaria, concernenti le sentenze sia del giudice speciale che di quello ordinario. Si dà poter affermare che oggi «con la novella si è realizzata una giurisdizione oggettivamente speciale, disciplinata con regole proprie con riferimento a tutti i gradi del giudizio, che viene ad affiancarsi in pratica alle due giurisdizioni speciali generali previste dall'art. 103 cost.» (18).

3. La costituzionalità della giurisdizione tributaria generale.

In ordine all'oggetto della giurisdizione del giudice speciale tributario, finora il legislatore aveva proceduto per ampliamenti successivi, attraverso aggiunte, nominate e tassative, di singole aree della tassazione rispetto alla originaria assegnazione, lasciando per il resto, ma via via in modo residuale, la giurisdizione generale del giudice ordinario. Ora, invece, ha operato una compiuta attribuzione della materia, sottraendola del tutto alla cognizione del giudice ordinario.

Secondo alcuni autori, l'estensione della giurisdizione ai «tributi di ogni genere e specie» ed oggi, per di più, «comunque denominati», è incostituzionale, in quanto fa nascere un giudice speciale nuovo in violazione dall'art. 102 cost.

La tesi dell'illegittimità costituzionale della nuova versione dell'art. 2 è sostenuta, in particolare, da De Mita, secondo cui nel nostro ordinamento il giudice speciale è nato e sopravvissuto come giudice delle imposte in ordine a questioni estimative. Una volta assunto questo punto di partenza, se ne deriva, coerentemente, che la riforma del 2001, ampliando la cognizione ai tributi di ogni genere e specie, ed anche a quelli che non sono imposte, fa nascere «un giudice speciale vietato dalla Costituzione» (19).

senza che per questo debbano esistere motivi per dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale.» La sospensione peraltro, nel caso dei dazi doganali, è sempre condizionata alla costituzione di una garanzia nell'interesse dell'autorità doganale, ma sacrificabile a favore del debitore d'imposta allorché si riveli pregiudizievole per il contribuente. Si nota che, nel contemperamento degli interessi in gioco, pur trattandosi di risorse proprie, il codice doganale comunitario fa prevalere la tutela dell'operatore economico rispetto all'interesse fiscale. Va, peraltro, sottolineato che per i dazi doganali non è prevista la riscossione frazionata, e dunque se ne richiede in via anticipata, seppure provvisoria, l'intero.

(17) Cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, 2a ed., Maggioli, Rimini 1991, p. 11, dove si legge che «Al diritto tributario sostanziale non corrisponde un sistema processuale unico, ma una pluralità di sistemi; non uno, ma più processi tributari. Ciò nel duplice senso che a sistemi diversi di tributi corrispondono diversi sistemi processuali (ad esempio, è diverso il processo relativo a certe imposte erariali rispetto a quello previsto per i tributi locali).».

(18) Cfr. M. CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, cit., p. 804.

(19) Cfr. E. DE MITA, *Un «colpo di mano» ai limiti della Costituzione*, in *Il Sole-24 Ore*, 29 dicembre 2001; ID., *Lite tributaria senza identikit*, in *Il Sole-24 Ore*, 7 aprile 2002. La tesi è ripresa in ID., *Principi di diritto tributario*, 4a ed., Giuffrè, Milano 2004, p. 475, dove si legge che «L'unificazione della giurisdizione è andata oltre il segno, perché per i tributi che non sono imposte (soprattutto per le tasse), si è inventato un giudice speciale non consentito dalla Costituzione.».

Ma il dubbio di legittimità, alla luce di un consolidato orientamento della Corte costituzionale, non appare fondato.

La Corte, nella sua giurisprudenza, assume, rispetto a quanto sostenuto da De Mita, un diverso punto di partenza. Secondo la Corte, quella delle Commissioni tributarie si configura come una giurisdizione, speciale, nell'ambito della materia tributaria e non delle sole imposte. E, dunque, la Corte giudica le innovazioni introdotte dal legislatore, in rapporto al fatto che rimangano o meno in tale ambito. Solo se ne fuoriescono, si afferma, si crea un giudice speciale nuovo vietato dall'art. 102 cost.

La precisazione è importante perché la costituzione opera una netta distinzione in materia di giurisdizioni speciali. Da un lato, l'art. 102 fissa il divieto di istituire nuovi giudici speciali, «nuovi» in quanto diversi rispetto a quelli previsti dall'art. 103: il Consiglio di Stato, la Corte dei conti, i Tribunali militari. Dall'altro, la VI disposizione transitoria riguarda i giudici speciali preesistenti, per i quali prevede la revisione entro cinque anni.

La Corte ha interpretato quest'ultima disposizione nel senso che i giudici speciali preesistenti possono essere mantenuti in vita ed eventualmente riformati, purché si resti nell'ambito delle materie loro attribuite.

Per quanto riguarda le Commissioni tributarie, giudice speciale preesistente, occorre quindi bene delimitare la materia su cui insisteva la loro giurisdizione onde commisurare a questo punto di partenza la legittimità degli interventi di revisione del legislatore e, per quanto rileva in questa sede, dell'intervento della riforma del 2001 e delle successive integrazioni.

Ora, il punto di partenza adottato dalla Corte è corretto. Infatti, prima delle più recenti sistemazioni, vigeva un sistema ben diverso, efficacemente illustrato da Allorio, secondo il quale sulla materia tributaria, accanto al giudice ordinario, insistevano una pluralità di giudici tributari speciali ed una pluralità di discipline dei rapporti fra questi giudici e il giudice ordinario. Ciò in ragione del fatto che il problema del processo tributario era stato separatamente affrontato rispetto a ogni singolo tributo o meglio gruppo di tributi (20). Dalla situazione precedente all'entrata in vigore della costituzione (21) si ricava, infatti, che esistevano le Commissioni distrettuali e provinciali per le imposte dirette ed indirette, che, a seguito della riforma della giurisdizione tributaria introdotta dai provvedimenti del 1936 e del 1937, avevano giurisdizione in materia di imposte dirette di carattere personale e mobiliare, vale a dire di imposta sui redditi di ricchezza mobile e di imposta complementare sul reddito, ed indirette sugli affari, quali le imposte di registro, di successione, in surrogazione, di manomorta e ipotecarie (22), a cui si aggiunsero successivamente i contributi di miglioria per le opere eseguite dallo Stato o con il suo concorso (23); le Commissioni censuarie che provvedevano alla risoluzione delle controversie in tema di imposte sui terreni (24); le Camere di commercio e il Ministero delle finanze, a cui erano devolute alcune controversie in materia di dazi doganali e di imposte di fabbricazione degli spiriti e degli zuccheri (25); le Commissioni comunali e le giunte provinciali amministrative, rispettivamente, per la risoluzione delle controversie relative ai tributi locali e provinciali (26). «Tale è il quadro dei

(20) Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, 4° ed., UTET, Torino 1962, p. 37, dove si legge che «La disciplina del diritto processuale tributario soffre di mancanza di sistematicità, perché il processo tributario non è unitario. Il problema del processo tributario è stato separatamente affrontato, si può dire, rispetto a ogni singolo tributo o meglio gruppo di tributi; ne è venuta fuori una pluralità di giudici speciali tributari, e, s'intende, anche una pluralità di regolamenti dei rapporti fra questi giudici e il giudice ordinario. Solo ora si delinea, come ho già rilevato, una tendenza all'unificazione.».

(21) Cfr. A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, 9a ed., Giuffrè, Milano 1965, p. 223 ss. ed E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 37 ss..

(22) R.d. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari e r.d. 8 luglio 1937, n. 1516, sulla costituzione ed il funzionamento delle commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette.

(23) Art. 14, r.d.l. 28 novembre 1938, n. 2000, conv. con l. 2 giugno 1939, n. 739.

(24) L. 8 marzo 1943, n. 153.

(25) T.u. 9 aprile 1911, n. 330 e succ. mod..

(26) T.u.f.l., approvato con r.d. 14 settembre 1931, n. 1175 e succ. mod..

testi legislativi, nei quali è diffuso e come spezzettato il regolamento del processo tributario d'accertamento avanti i giudici speciali della materia tributaria. A essi fanno, peraltro, da sfondo la norma generale e quelle particolari che governano la giurisdizione del giudice ordinario, e i rapporti del giudice ordinario coi giudici speciali.», sintetizza Allorio (27).

Da questa breve ricostruzione si ricava che il giudice speciale tributario preesistente alla costituzione aveva cognizione, rispetto all'attribuzione generale del giudice ordinario, su una parte della materia tributaria, analiticamente individuata, che non si limitava alle imposte, ma riguardava i tributi locali e provinciali, i contributi di miglioria e tributi quali l'imposta di registro – imposta e/o tassa? - di incerta classificazione (28). E dunque era una giurisdizione che insisteva nell'ambito della materia tributaria.

Del resto, la stessa formula adottata nel c.p.c. di «imposte e tasse» faceva anch'essa riferimento a prelievi nell'ambito della materia tributaria, solo che in questo caso, a differenza di quanto avveniva per le Commissioni tributarie, il richiamo era generico, mentre per quelle era nominato ed espresso.

Per non parlare del fatto più banale, ma problematico, per chi voglia operare separazioni così rigide all'interno della materia tributaria e dare loro implicazioni così severe, che nella legislazione è dato riscontrare denominazioni le più varie. Anche la formula «imposte e tasse» di cui al c.p.c. si riferisce genericamente alla materia tributaria.

Una volta riformulato il punto di partenza, il ragionamento della Corte costituzionale segue piano di conseguenza: si tratta di verificare se l'innovazione legislativa in considerazione resta o meno nell'ambito della materia tributaria.

E così nell'ordinanza n. 144 del 1998, la Corte, chiamata a pronunciarsi sul nuovo elenco delle materie affidate alle Commissioni tributarie introdotto dall'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 rispetto alla riforma del 1972, riprendendo la costante giurisprudenza - tanto da decidere con ordinanza -, tiene ferme le innovazioni, non secondarie, della riforma del 1992 circa l'oggetto della giurisdizione tributaria (ad esempio, si assegnavano alla cognizione delle Commissioni tributarie i «tributi locali», e dunque, seppure per il solo settore della finanza locale, si usava già allora una formula generica e comprensiva, per giunta con riferimento ad un universo tributario quanto mai articolato).

Nella pronuncia la Corte ribadisce che il giudice speciale nuovo è un giudice creato *ex novo* diverso da quelli espressamente nominati dall'art. 103. Poi vi sono i giudici speciali preesistenti che si possono sopprimere o mantenere, in quest'ultimo caso con l'obbligo di revisione al fine di assicurarne la conformità alla costituzione. Sopprimerli, revisionarli, dipende dal legislatore, purché sia rispettato un duplice vincolo: non snaturare le materie attribuite alla loro cognizione, come elemento essenziale e caratterizzante la giurisdizione speciale, ed assicurare la conformità alla costituzione (29). Resta così confermato che il divieto di giudici speciali, ex art. 102, non riguarda quelli preesistenti alla costituzione e mantenuti a seguito di revisione. Con la precisazione che il legislatore può re-intervenire, e che avere introdotto una modifica non ne preclude di nuove. Nel caso specifico, della riforma della giurisdizione introdotta dal d.lgs. n. 546 del 1992, la Corte sempre nell'ord. n. 144 del

(27) Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 41.

(28) Nel caso dell'imposta di registro, da sempre attribuita alla cognizione delle Commissioni tributarie, non è facile stabilire se si tratta di imposta o di tassa. Il tributo, infatti, per un verso ha la natura di tassa, quando è prelevato al momento ed in ragione di un'attività dell'amministrazione che riguarda in particolare l'obbligato, ed in questo caso si applica un tasso fisso, ma per un altro verso ha la natura di imposta, quando colpisce il valore della transazione, con l'applicazione, in questo caso, di un tasso proporzionale. In definitiva, nell'imposta di registro coesistono sia i connotati della tassa che dell'imposta, si tratta di un tributo «ibrido» sotto questo profilo, cfr., sul punto, F. FICHERA, *I contributi speciali e le tasse*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, vol. IV, Cedam, Padova 1994, p. 315 ss.. La cognizione affidata alle Commissioni tributarie ci rende edotti che il legislatore, fin dall'inizio, ha inteso affidare a queste una parte della materia tributaria, indipendentemente dalle denominazioni ed indipendentemente dai fatti tassati che sono a base della distinzione tra imposte e tasse.

(29) Orientamento che fu anticipato e, una volta affermatosi, trovò il plauso di E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 613 ss..

1998 afferma che la modifica mediante ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie «non vale a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale».

In conformità con questa giurisprudenza, si può ritenere che la riforma del 2001 - sulle integrazioni del 2005 ci si soffermerà in modo più approfondito più avanti -, insista anch'essa nell'ambito della materia della giurisdizione speciale preesistente e non istituisca un nuovo giudice speciale. Che poi, questa volta, il legislatore sia intervenuto con un'attribuzione generale, non altera il quadro, purché siano rispettati, come avviene nel caso, il limite della materia tributaria (30) ed i principi costituzionali. Sotto questo ultimo profilo, si nota che assicurare una stessa tutela ed uno stesso processo per materie appartenenti allo stesso genere rappresenta un ulteriore passo verso una piena conformità della tutela e del processo tributario ai principi costituzionali.

Dunque legittimamente il legislatore ha ampliato la giurisdizione del giudice speciale perché si è mantenuto nell'ambito della materia tributaria, coprendola tutta, questa volta, con una formulazione generale e non limitandosi ad un'elencazione casistica.

4. La nozione di tributo.

Ma che cosa si intende per «tributi di ogni genere e specie comunque denominati» e dunque che cosa si intende per giudice speciale nell'ambito della materia tributaria?

È fuori dubbio che la formula «tributi di ogni genere e specie comunque denominati» comporta, ai fini di delimitare l'oggetto della giurisdizione tributaria, un rinvio generico. Il legislatore raggiunge questo risultato, da un lato, impiegando il termine «tributo», che sta come riferimento a tutti i prelievi di natura tributaria, e, dall'altro, con le specificazioni «di ogni genere e specie» e «comunque denominati», non lasciando dubbi sulla propria volontà di coprire l'oggetto così individuato in tutte le sue manifestazioni. Il legislatore è avvertito delle diverse denominazioni presenti in materia: tributi, imposte, tasse, contributi, diritti, canoni, tariffe e così via, e si cautela, facendo ricorso al termine tra tutti più comprensivo e di più, per evitare equivoci, con la ulteriore specificazione: «comunque denominati», non ne esclude nessuno per il solo *nomem iuris*. E tuttavia il legislatore non dà la nozione di tributo, che pure con tale estensione evoca.

Si riapre, così, la questione della nozione di tributo ai fini di interpretare la disciplina sull'oggetto della giurisdizione del giudice tributario e delimitare la cognizione del giudice speciale.

Fino alla riforma del 2001 era il giudice ordinario sul fronte, tenuto ad interpretare la nozione di «imposte e tasse». Meno le Commissioni tributarie, stante l'elenco tassativo dei tributi loro attribuiti. Problemi di questo tipo, comunque, si erano già posti in materia di «tributi locali», assegnati alle Commissioni tributarie con una formulazione generale che anch'essa richiedeva di sondare la nozione di tributo.

Da ora in poi toccherà alle Commissioni tributarie, che dovranno interpretare che cosa si intende per «tributi di ogni genere e specie comunque denominati» per stabilire ciò che entra nella loro cognizione.

Il problema che, così, si pone è quello di dotarsi di criteri utili per discernere che cosa appartiene alla materia tributaria e ciò che invece ne resta fuori.

(30) Naturalmente questo dipende ulteriormente dalla nozione di tributo che si assume; sul punto la notazione critica di De Mita, il quale, a riguardo, in coerenza con quanto sostenuto circa la legittimità costituzionale, rileva che il legislatore della riforma, con l'impiego della formula «tributi di ogni genere e specie», ha fatto ricorso ad una nozione oscura e scarsamente significativa quale quella di tributo, quando, più correttamente, la materia tributaria si riduce alle sole imposte, cfr. E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 474 s..

La vicenda della nozione di tributo è molto travagliata (31). Infatti, ricostruzioni generali spesso non trovano corrispondenza nelle discipline di diritto positivo. Le discipline positive, a loro volta, fanno in molti casi uso, per riferirsi al fenomeno tributario nel suo complesso o a sue parti, di terminologie disomogenee e non sempre tecnicamente controllate. Infine, le singole discipline di diritto positivo, ai fini di introdurre specifiche regole, si riferiscono ad ambiti tra di loro non coincidenti del fenomeno tributario. Comunque, non si dispone, per fortuna o per sfortuna, di una nozione legislativa o costituzionale di tributo.

Tanto che si è arrivati ad una posizione, oggi prevalente, di scetticismo sull'utilità della nozione di tributo.

E però la questione, anche per la sollecitazione che ancora una volta viene dal legislatore, merita approfondimento.

Secondo la concezione tradizionale, che risale ad A. D. Giannini, il termine tributo è comprensivo di tutte le forme di tassazione: il genere, con al suo interno le diverse specie. Imposte, tasse e contributi partecipano della comune natura tributaria: tutti sono espressione della potestà di imperio 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 (32).

Sotto un primo profilo, Giannini pone le basi, in questo differenziandosi dalla dottrina tedesca, cui pure si ispirava, che riduceva l'oggetto del diritto tributario alle sole imposte, per una elaborazione autonoma della nozione di tributo, rispetto alle sue possibili specie (33).

Anche se non sempre con sviluppi conseguenti.

Una particolarità delle definizioni di Giannini, infatti, – e qui senza distinguere bene la classe rispetto ai suoi componenti –, è che la nozione di imposta coincide con quella di tributo, e le tasse ed i contributi, pur partecipando della comune natura tributaria, sono figure che

(31) Per un'aggiornata ripresa della tematica, cfr. A. VIOTTO, *Tributo*, in *Digesto delle discipline privatistiche (Sez. Commerciale)*, vol. XVI, UTET, Torino 1999, p. 221 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino 2000.

(32) 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.», cfr. A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, UTET, Torino 1956, p. 1 s.; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 61 s..

(33) 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'imperio, 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.

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'imperio 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 definizione che ricalca quella di tributo, «ha per unico fondamento giuridico il potere d'imperio dello Stato», e «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 imperio, 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.» (34).

È la nota definizione - che si rifà esplicitamente agli insegnamenti della dottrina tedesca dominante all'epoca e stringe un rapporto esplicito, preesistente all'ordinamento positivo, tra fiscalità e sovranità dello Stato - secondo cui i tributi trovano il loro fondamento giuridico nel potere d'imperio 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.» (35).

I tratti in comune così individuati sono stati ritenuti insufficienti in una molteplicità di direzioni.

Sotto un primo profilo, si è rilevato, soprattutto da parte di Fedele, che, ai fini di delineare i tratti distintivi del fenomeno tributario rispetto ai corrispettivi, è inappropriato il riferimento alla struttura dei rapporti giuridici (36). In particolare, è stato notato che gli schemi applicativi 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, più che ad una obbligazione (37). 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 un'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 (38).

Sotto un ulteriore profilo, ancora più significativo, del nesso tra «coattività» e «concorso alla spesa pubblica», tra artt. 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,

(34) Cfr. A.D. GIANNINI, *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.

(35) 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.

(36) 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..

(37) Cfr. A. FEDELE, *La tassa*, Siena 1974, p. 93 ss..

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

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, quanto 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 (39). 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» (40).

Si tratta di un contributo alla discussione che fuoriesce dal carattere datato di alcune formulazioni di 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 i principi di cui all'art. 53, 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.

Dopo questi interventi la discussione non si è ulteriormente sviluppata e piuttosto sono prevalse, come si diceva, posizioni dichiaratamente scettiche sulla utilità della nozione di tributo.

Così, secondo Russo, la categoria di tributo non si giustifica ed è anzi suscettibile di risultare fuorviante (41). L'argomentazione si concentra sulla figura della tassa che, pur essendo una prestazione imposta volta a finanziare la spesa pubblica, tuttavia fa riferimento ad un rapporto che si instaura tra singolo e pubblica amministrazione, sia che si colleghi all'esercizio di pubbliche funzioni, sia che sia dovuta in ragione dell'erogazione di un servizio. Questo nesso che rappresenta il fatto cui l'ordinamento collega il prelievo, mette in evidenza un legame tra prestazione imposta ed esercizio della funzione pubblica ed, a maggior ragione, tra prestazione imposta ed erogazione di un servizio, tale che la tassa non dimostri natura «contributiva», ma «commutativa». Se ne deriva che nella tassa non si riscontrano i tratti del fenomeno tributario, e piuttosto essa «trovi il suo titolo giustificativo unicamente nello scambio di utilità con il soggetto pubblico.» (42). Per poi sottolineare che: «Invero, una volta posto l'accento non solo sulla causa ma anche e soprattutto sul titolo giustificativo delle prestazioni che danno vita alle varie tipologie di entrate, la distinzione tra imposta e tassa si appalesa netta, sicché viene a mancare qualsiasi possibilità di un accostamento dei due istituti» (43). E, infine, concludere che «conviene abbandonare la onnicomprensiva e tradizionale categoria di entrate tributarie di cui ci stiamo occupando e provvedere invece ad appropriate aggregazioni intorno alle due figure dell'imposta e della tassa.» (44).

Nello stesso senso De Mita, secondo cui, «La nozione di tributo come concorso alla spesa pubblica fondato sulla capacità contributiva, intesa come manifestazione determinata di ricchezza, viene a coincidere con quella di imposta, secondo la definizione tradizionale derivata dalla scienza delle finanze. Naturalmente in tale definizione sono comprese anche quelle figure tributarie che hanno un nome diverso da quello di imposta, pur avendo come

(39) Cfr. A. FEDELE, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, cit., p. 22 s. e, più recentemente, ID., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino 2005, p. 13 ss.. Sul punto cfr. C. SACCHETTO, voce *Tassa*, in *Enciclopedia del diritto*, XLIV, Giuffrè, Milano, 1992, 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..

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

(41) Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 3a ed., Giuffrè, Milano 2002, p. 30.

(42) Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 20.

(43) Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 30.

(44) Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 30.

giustificazione una manifestazione di capacità contributiva.» (45). Chiudendo nel senso che «forse è tempo che si cominci a parlare di diritto delle imposte, abbandonando l'affannosa ed inutile ricerca di un concetto di tributo del tutto improponibile quando dovesse essere riferito ad istituti giuridici del tutto diversi tra di loro.» (46).

Le implicazioni di tali posizioni sono severe; portano, infatti, ad una netta distinzione, con non secondarie conseguenze sul piano, ad esempio, dei principi costituzionali rilevanti, tra imposte da un lato e tasse dall'altro, che per la verità non trova riscontro nel dettato costituzionale (47).

È fuori dubbio, poi, che una tale impostazione, indipendentemente da ogni considerazione, è inadeguata (e disarmante) a fronte delle numerose disposizioni di diritto positivo che, in molteplici contesti, richiamano la nozione di tributo ed ai tributi riferiscono i loro dettami, così come avviene ora, dopo la riforma del 2001, in materia di giurisdizione tributaria.

Vale la pena, allora, riprendere il discorso.

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 di tributo (48) 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 gli studi di diritto tributario debbano molto a queste elaborazioni.

Ed è, allo stesso tempo, più problematico. La nozione contemporanea di tributo risulta da un processo di stratificazione ed accumulo di diversi tratti che coesistono e non si contrappongono l'uno all'altro. In estrema sintesi, la nozione di tributo attiene alle condizioni di esistenza di una comunità ed 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 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 negli ordinamenti contemporanei, con l'aggiunta di nuove, non si escludono a vicenda, piuttosto si giustappongono.

Proviamo, allora, a scandire i passaggi di una possibile nozione.

I tributi, «un sacrificio individuale per realizzare un obiettivo collettivo», come li conosciamo oggi, si raccordano al costituirsi di organizzazioni politico-amministrative stabili

(45) Cfr. E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 7.

(46) Cfr. E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 10 s..

(47) Cfr., sul punto, F. FICHERA, *I contributi speciali e le tasse*, cit., p. 340 ss..

(48) Nonostante l'ambiguità dei termini, la pluralità di usi e di significati, di normative di diritto positivo e di contesti analitici, un insieme di motivi che discendono dalla storia dei termini e dei loro significati nell'ordinamento convince che conviene consolidare il termine tributo come *genus*, e quelli di imposta, tasse e contributi ed altri come specie, in rapporto ai diversi raggruppamenti di fatti colpiti. Ed ulteriormente conviene trarre una tipologia dai fatti che nell'ordinamento positivo si raccordano ad una specie. Va ribadito che se c'è una natura (con un rilievo autonomo) del fenomeno tributario (che una volta accertata fa scattare, tranne diversa disposizione, 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 imposta, 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.

su un territorio ed in rapporto ad una popolazione, e servono a finanziare in modo costante e certo le spese pubbliche, ed in primo luogo le spese necessarie a proteggere verso l'esterno ed all'interno ed a fornire i servizi a coloro che stabilmente o temporaneamente sono in collegamento con esse. «In conclusione», la notazione, in evidente distanza dalle concezioni di Giannini, è di Vanoni, «il potere di supremazia non basta a spiegare il tributo. Tanto nei confronti degli stranieri, quanto nei confronti dei cittadini, il tributo appare legato alla partecipazione personale, con la presenza nel territorio o col godimento della cittadinanza, od alla partecipazione economica, colla percezione di redditi prodotti nel territorio, alla vita dello Stato impositore. In tale partecipazione alla vita dello Stato, che si risolve nella possibilità di godimento dei vantaggi derivanti dall'attività pubblica, va ricercata la spiegazione del dovere di sopportare l'imposta. Il potere di supremazia, di contro, non è che un mezzo, di cui lo Stato si serve, per garantire l'esplicazione del proprio diritto al tributo, sorgente nei confronti di tutti coloro che prendono parte alla vita dello Stato.» (49).

Il ricorso al prelievo tributario diventa sistematico con lo stato moderno.

Lo stato moderno è uno «stato fiscale» che si caratterizza - siamo alle basi della separazione tra stato e società civile - per il fatto che non si finanzia da sé e, per sostenere le spese pubbliche, fa ricorso e preleva dalle economie dei privati (50).

Con gli stati moderni, a fronte dell'arbitrio del monarca assoluto, si affermano: in primo luogo, il consenso al tributo, secondo cui la tassazione non può avvenire senza l'intervento di organi rappresentativi, prima le assemblee dei ceti poi i parlamenti; quindi, le garanzie dei diritti di libertà e di proprietà nei confronti dello Stato; infine, con lo stato di diritto, si richiede che i tributi siano istituiti ed attuati in base alla legge (il principio di legalità dei tributi), come la modalità più adatta a garantire i privati, a perseguire l'interesse generale, a contemperare le varie esigenze.

In questo contesto, il tributo è un prelievo coattivo, di autorità, volto a finanziare la spesa pubblica. In una formulazione equivalente: una prestazione patrimoniale imposta a carico dei singoli che serve a procacciare i mezzi necessari per finanziare la spesa pubblica.

Senza che vi concorra la volontà dell'obbligato e senza un corrispettivo. Non si tratta di una prestazione di natura negoziale a fronte di una controprestazione.

(49) Cfr. E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Padova 1932, ora anche in ID., *Opere giuridiche*, (a cura di F. FORTE, C. LONGOBARDI), vol. I, Giuffrè, Milano 1961, p. 86. Sono le formulazioni che si trovano in MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma 1946, p. 5. Il rapporto sugli aspetti finanziari e tributari fu presentato dalla Commissione economica, costituita presso il Ministero per la Costituente, all'Assemblea costituente insieme ad una ampia rassegna di opinioni e di materiali. Il cap. I, *Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie*, del rapporto della Commissione economica, pp. 5-25, che si rivelerà decisivo ai fini della ispirazione e delle formulazioni delle disposizioni costituzionali in materia tributaria, e che sintetizza i lavori della Commissione, si deve ad E. Vanoni, uno dei padri della «costituzione fiscale». Il cap. I, con lo stesso titolo, è ora pubblicato anche in E. VANONI, *Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie*, in ID., *Opere giuridiche*, vol. II, cit., pp. 473-497.

(50) Cfr. J. SCHUMPETER, *Die Krise des Steuerstaats*, in R. GOLDSCHIED, J. SCHUMPETER, *Die Finanzkrise des Steuerstaats. Beiträge zur politischen Ökonomie der Staatsfinanzen*, (a cura di R. Hickel), Suhrkamp, Frankfurt am Main 1976, p. 329 ss..

Senza che vi sia una connessione giuridicamente rilevante con la spesa o i servizi erogati. «Dare» ed «avere» sono giuridicamente disgiunti. Il tributo è a-causale, anche se può essere legato ad un fatto relativo ad una prestazione della pubblica amministrazione o ad un vantaggio tratto dall'attività della pubblica amministrazione o ad un danno causato dal privato alla collettività. Come è stato icasticamente detto: il singolo « Paghi e non fiati.» (51).

Piuttosto, secondo i tratti tipici della normazione tributaria sostanziale, l'ordinamento, semplicemente, connette ad un fatto noto e certo un prelievo coattivo in capo ad un soggetto in ragione di un collegamento politico o economico, oggettivo o soggettivo con l'ordinamento. La disciplina sostanziale del tributo procede, poi, secondo un andamento proprio della normazione tributaria volto a determinare l'*an* ed il *quantum* del prelievo, attraverso peculiari istituti «additivi» e «sottrattivi», e cioè attraverso determinazioni positive e negative poste in sequenza in rapporto agli elementi della struttura del tributo (52).

I fatti presi in considerazione sono vari e danno luogo a diverse figure di prelievo fiscale, di cui le principali, negli ordinamenti contemporanei, sono le imposte, le tasse ed i contributi che si distinguono e si possono classificare proprio in ragione dei fatti di volta in

(51) Cfr. L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino 1938, p. 253, dove si afferma che quello della ripartizione «è il problema tipico dell'imposta, praticamente solubile soltanto per via di compromessi lungo una linea bizzarramente sinuosa fra gli opposti punti di minimo costo e di massime illusioni; ma la difficoltà della soluzione non distrugge la verità fondamentale secondo cui l'imposta nel suo complesso è pagata in compenso del totale dei servizi resi dallo stato. (...) Qui si assume, strepita il vociferatore, che l'imposta abbia una causa diversa dalla legge. Il che è giuridicamente uno sproposito, perché il cittadino è obbligato a pagare l'imposta non perché lo stato abbia reso o non reso servizi, ma perché tale è il comando della legge. Il cittadino non può arrogarsi il diritto di rifiutare il pagamento dell'imposta perché lo stato, a parer suo, invece che servizi, gli ha reso disservizi. Paghi e non fiati.»

(52) Cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 32 ss.. Siamo, in tal senso, oltre il contesto analitico dell'obbligazione tributaria, cfr. ID., *I contributi speciali e le tasse*, cit., p. 304 s., dove si afferma «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 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 meccanismi applicativi; lo ha chiarito 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.»

volta in rilievo, e che sono specie del genere tributi. Senza, però, che una tale classificazione attenga alla natura, ed alle relative definizioni, del fenomeno tributario (53).

Rispetto a questi tratti, altri se ne possono aggiungere, peculiari del fenomeno tributario negli ordinamenti contemporanei e che lo differenziano rispetto alle esperienze proprie di altri periodi storici, in ragione, in particolare, della natura sociale ed interventista degli ordinamenti odierni, in cui il passaggio dalla «finanza neutrale» alla «finanza funzionale» che li caratterizza, porta ad una espansione incomparabile della fiscalità cui si accompagna una espansione, altrettanto accentuata, dell'extrafiscalità, vale a dire dell'impiego dello strumento fiscale a finalità economiche, sociali e politiche, un tratto, quest'ultimo, anche esso intrinseco al fenomeno impositivo (54).

Ovvero dei molteplici fenomeni di erosione dello stato-nazione e di accentuata concorrenza tra gli ordinamenti indotti dalla globalizzazione dei mercati e dalla rivoluzione delle tecnologie della informazione, dai processi di interdipendenza internazionale o di integrazione tra gli ordinamenti su scala regionale, come è il caso dell'Unione europea.

Ed altri ancora che si possono individuare o determinare, in una ricognizione che resta necessariamente aperta.

Una volta elencati i tratti – istituzionali, funzionali e strutturali - utili per una definizione del fenomeno tributario negli ordinamenti contemporanei, si costituisce l'oggetto del diritto tributario oggi.

Il fenomeno tributario è, poi, regolato sotto diversi profili, così come li troviamo nel nostro ordinamento.

In primo luogo, nella costituzione, in particolare negli artt. 23, 53 e 75, comma 2.

Quindi, nella legislazione, dove la nozione di tributo trova rilievo nello statuto del contribuente, in materia di sanzioni, in tema di riparto della giurisdizione, sotto altri riguardi ancora.

E, poi, nell'ordinamento comunitario: nel trattato, in primo luogo, in materia di unione doganale, di non discriminazione, di aiuti di Stato, di armonizzazione e, quindi, nella normazione secondaria.

E, inoltre, nel diritto tributario internazionale.

(53) Queste conclusioni non sono sempre condivise. Il contrasto di opinioni si concentra, in particolare, sulla figura della tassa che, pur essendo una prestazione imposta volta a finanziare la spesa pubblica, tuttavia fa riferimento ad un rapporto che si instaura tra singolo e pubblica amministrazione, sia che si colleghi all'esercizio di pubbliche funzioni, sia che sia dovuta in ragione dell'erogazione di un servizio. Questo nesso che rappresenta il fatto cui l'ordinamento collega il prelievo, mette in evidenza un legame tra prestazione imposta ed esercizio della funzione pubblica ed, a maggior ragione, tra prestazione imposta ed erogazione di un servizio, tale che, secondo una parte della dottrina, la tassa non dimostri natura «contributiva», ma «commutativa». Se ne deriva che nella tassa non si riscontrano i tratti del fenomeno tributario, e piuttosto «trovi il suo titolo giustificativo unicamente nello scambio di utilità con il soggetto pubblico.», cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 20. Le implicazioni sono rilevanti, portano, infatti, ad una netta distinzione, con non secondarie conseguenze sul piano, ad esempio, dei principi costituzionali rilevanti, tra imposte da un lato e tasse dall'altro, nel contesto di un disconoscimento della legittimità della stessa categoria di entrate tributarie, cfr. ID., *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 30. La tesi non è condivisibile, in primo luogo, sotto il profilo che il nesso tra prestazione e controprestazione nel caso delle tasse ha rilievo economico e politico, ma non giuridico. Inoltre, come in ogni prestazione di natura tributaria, anche in riferimento alla tassa, la prestazione è imposta al di fuori del consenso dell'obbligato e senza una relazione tra prestazione e controprestazione. I rapporti tra amministrazione e contribuente sono, dunque, solo l'occasione per l'esercizio del potere di imposizione e non trovano, come nei corrispettivi, la loro fonte e la loro disciplina nell'incontro tra le parti. Sul punto, cfr. L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit. *passim*, ed, in particolare, pp. 85 ss..

(54) Cfr. F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, ESI, Napoli 1973 e, più recentemente, ID., *Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, p. 486 ss..

Giunti a questo punto, mi pare, si coglie il senso dell'avvertenza di Tesauro secondo cui «Le definizioni di tributo possono essere più di una, e ciascuna ha valore in rapporto alla disposizione che serve ad interpretare.». E, ancora, «Sono quindi da considerare obsolete le definizioni e le classificazioni tradizionali, essendo necessario fissare più nozioni di tributo, a seconda della finalità per cui la definizione è usata.» (55) o, in una ulteriore versione, l'invito a «tener conto della molteplicità di norme, per la cui interpretazione viene elaborato il concetto di tributo. Ciò significa che il concetto di tributo non è (necessariamente) uno soltanto, ma che vi possono essere – e in effetti vi sono – più concetti, in relazione alle molteplici norme, alla cui interpretazione è finalizzato» (56).

E così, la costituzione, che affronta le tematiche fiscali in diversi luoghi ed a diversi fini, non dà una nozione di tributo unitaria e valida per tutti i contesti, piuttosto detta regole e principi relativi al fenomeno tributario, che presuppone, ritagliando via via i profili rilevanti. La costituzione, in ragione delle regole e dei principi da affermare, di volta in volta, definisce l'oggetto della sua regolazione in vista strettamente delle discipline prescritte: in funzione dell'art. 23, con riguardo alla nozione di prestazione patrimoniale imposta ed all'ambito della riserva di legge; dell'art. 53, in ordine al dovere di concorrere alla spesa pubblica e all'ambito di applicabilità del principio di capacità contributiva; dell'art. 75, comma 2, sul divieto di referendum abrogativo. E, nella sua giurisprudenza, la Corte, mentre ha ritenuto, ai fini delle regole che presidono al dovere di concorrere alle spese pubbliche, di cui all'art. 53, che le tasse non rientrassero nell'ambito di applicazione del principio di capacità contributiva, le ha, invece, incluse, ai fini dell'art. 23, tra le prestazioni patrimoniali imposte, e poi le ha considerate, ai fini dell'art. 75, comma 2, «leggi tributarie» e, dunque, non sottoponibili a referendum abrogativo (57). L'apparente incongruenza di tale giurisprudenza si spiega con il fatto che non c'è in costituzione un'unica nozione di tributo, o meglio non c'è una nozione di tributo, o ancora non è questo il problema o la preoccupazione, quanto quello di far valere discipline in ordine alla riserva di legge, al dovere di concorrere alle spese pubbliche, all'ambito di applicazione del principio di capacità contributiva, al divieto di referendum abrogativo e così via, ed in rapporto a questo delimitare le diverse nozioni di tributo, ovvero le parti del fenomeno tributario di volta in volta rilevanti.

E così, ai fini dell'art. 75, comma 2, sul divieto di referendum, la Corte, chiamata a pronunciarsi sul punto, ha incluso talune figure di contributi sociali tra le «leggi tributarie» (58). La Corte, in questo caso, doveva delimitare ciò che è assoggettabile a forme di democrazia diretta e ciò che invece resta alla competenza del Parlamento. Ancora una volta, la disposizione sul divieto di referendum abrogativo in materia di leggi tributarie, posta a tutela dell'interesse fiscale, è stata intesa in una estensione massima, includente anche specie

(55) Cfr. F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, UTET, Torino 2002, p. 6.

(56) Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Parte generale, 9a ed., UTET, Torino 2006, p. 10.

(57) Cfr. G. FALSITTA, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione tricotomica di tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, II, p. 266 ss.; si vedano in particolare le conclusioni, p. 273, dove si legge: «In definitiva, la illustrata molteplicità di concetti estraibili dagli artt. 23, 53 e 75 non deve sorprendere sia perché nei corrispondenti tre enunciati la costituzione adotta una terminologia tricotomica, sia perché diversa è la *ratio* che sorregge ciascuna delle suddette tre fondamentali disposizioni costituzionali. Nessuna di esse può essere utilizzata per costruire la nozione di tributo, la quale deve essere dedotta dall'analisi e sintesi delle norme di diritto tributario comune. Incorre, per ciò, in errore metodologico sia chi definisce il tributo utilizzando l'art. 23 sia chi sfrutta a tal fine l'art. 53 o altra norma costituzionale.» Sul punto, si vedano le considerazioni critiche formulate da A. FEDELE, *La nozione di tributo e l'art. 75 cost.*, in *Giur. cost.*, 1995, p. 23, secondo cui «Risulta in qualche modo incongrua una programmatica divaricazione tra l'area degli istituti cui si riferisce l'art. 53, comma 1, e la materia disciplinata dalle «leggi tributarie» ex art. 75, comma 2.».

(58) Cfr. Corte cost., sent. n. 2 del 1995, sul contributo per l'assistenza di malattia, ex art. 63, l. n. 833 del 1978, su cui A. FEDELE, *La nozione di tributo e l'art. 75 cost.*, cit., p. 23 ss..

di contributi sociali. Ora, che i contributi sociali abbiano natura tributaria è sostenibile, ma è anche oggetto di diversa valutazione (59).

In una ulteriore prospettiva, poi, la distinzione tra la nozione di tributo e le singole nozioni di diritto positivo si attaglia alla visione dualistica del diritto sostenuta da Zagrebelsky, fondata sulla tensione tra *ius* e *lex*, tra «diritto come sostanza» e «diritto come forma» (60), in polemica con la visione monista, fondata sulla legge, propria delle concezioni positivistiche-legaliste del diritto (61). La nozione di tributo, infatti, va oltre quelle di diritto positivo e dà conto della sostanza del fenomeno tributario, dell'oggetto della regolazione, del «presupposto» di quanto è «posto» dalle singole disposizioni ed è a base di quelle valutazioni cui il giudice costituzionale dà accesso nel giudizio costituzionale incentrato sulle norme di principio e sul controllo di ragionevolezza (62).

5. La nozione di tributo e l'oggetto della giurisdizione tributaria.

Disponiamo dei criteri utili per discernere che cosa appartiene alla materia tributaria e ciò che invece ne resta fuori.

In questa sede, si tratta, ora, di considerare la nozione di tributo rilevante ai fini di determinare l'oggetto della giurisdizione tributaria sulla base della disposizione di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 che sottopone alla cognizione delle Commissioni tributarie i «tributi di ogni genere e specie comunque denominati».

Non ci resta allora che, utilizzando questi criteri, delimitare l'oggetto della giurisdizione tributaria passando in rassegna alcune aree problematiche.

La distinzione tra tasse e corrispettivi.

Una prima questione controversa è quella relativa alla separazione delle tasse rispetto ai corrispettivi di natura contrattuale.

(59) Cfr. R. BRACCINI, *Finanza contributiva e fiscale nel passaggio dall'assistenza sanitaria di categoria a quella egualitaria*, in *Giur. cost.*, 1982, p. 2486 ss.; ID., *Parafiscalità*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XXIII, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma 1991, p. 454.

(60) Cfr. G. ZAGREBELSKY, *Il giudice delle leggi artefice del diritto*, Editoriale Scientifica, Napoli 2007, p. 21 ss..

(61) Cfr. G. ZAGREBELSKY, *Il giudice delle leggi artefice del diritto*, cit., p. 7, secondo l'a., la visione monista ha una concezione del «diritto come insieme di norme di condotta poste da un legislatore (costituzionale o ordinario) in regime di monopolio e della giurisdizione come attività essenzialmente logico-deduttiva, rivolta all'applicazione della norma obbiettivamente vigente al caso regolato, secondo lo schema del cosiddetto sillogismo pratico e senza alcuna necessità di integrazione extra-legislativa.».

(62) Cfr. G. ZAGREBELSKY, *Il giudice delle leggi artefice del diritto*, cit., p. 46 ss.; e soprattutto p. 52, dove, in polemica con la concezione tradizionale espressa con l'idea, elaborata nella giurisprudenza del Tribunale costituzionale federale tedesco, del «privilegio del legislatore», secondo cui le Corti sarebbero giudici speciali del legislatore e dunque un giudice politico, politicamente sensibile, spostato tendenzialmente a favore delle esigenze della *lex*, si afferma che «La particolare natura del giudice costituzionale si dovrebbe giustificare per una ragione opposta, cioè per l'esigenza di dare accesso al giudizio costituzionale, tramite giudici che non sono solo tecnici della legge, a quelle valutazioni che la Costituzione, intesa come *ius*, necessariamente implica: valutazioni che necessariamente affondano le loro radici nella cultura giuridica che la costituzione stessa, lungi dal separare e allontanare, introduce pienamente nella vita del diritto. Il profilo del «buon giudice costituzionale» dovrebbe partire da qui e il risultato non coinciderebbe minimamente con quello del giudice sensibile alla politica, intesa come luogo della legislazione.».

Il problema si pone in quanto, come è noto, la tassa, pur essendo una prestazione imposta volta a finanziare la spesa pubblica, tuttavia fa riferimento ad un rapporto che si instaura tra singolo e pubblica amministrazione, sia che si colleghi all'esercizio di pubbliche funzioni, sia che sia dovuta in ragione dell'erogazione di un servizio (63).

Su tasse e corrispettivi, in diverse occasioni, si sono pronunciate la dottrina e la giurisprudenza che, ai fini di ripartire la giurisdizione, hanno in prevalenza ritenuto le tasse, a differenza dei corrispettivi, rientranti nella materia tributaria.

Si è consolidato, così, un orientamento che ha considerato di natura tributaria, senza dubbio appartenenti alla giurisdizione delle Commissioni tributarie (ovvero in precedenza, a seconda dei casi, delle Commissioni tributarie o del Tribunale), la tassa sulla raccolta dei rifiuti solidi urbani (64), la tassa sull'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche (65), l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni (66), le tasse aeroportuali e portuali (67), i diritti di imbarco (68), la tassa applicata dai Comuni alla macellazione ed al trasporto delle carni agli spacci locali (69) e così via.

Per altro verso, sono state ritenute estranee alla materia tributaria e considerate come corrispettivi in assetto negoziale alcune prestazioni, quali i prezzi dei servizi pubblici relativi al trasporto ferroviario, al trasporto urbano, alle erogazioni di acqua (70), gas, energia elettrica, ai servizi telefonici, ai parcheggi su strade e piazze pubbliche, al pedaggio autostradale (71) e così via, in relazione alle quali, come è stato sottolineato, «la fonte è di regola di tipo contrattuale e la disciplina del rapporto è di natura privatistica» (72). E questo, anche nel caso in cui qualche elemento del rapporto, ed in particolare la prestazione, sia fissato autoritativamente, dando luogo in questo ultimo caso ad una prestazione patrimoniale imposta soggetta alla riserva di legge di cui all'art. 23 cost. (73). E si spiega, in quanto l'elemento predeterminato resta comunque inserito in un assetto contrattuale, estraneo alla materia tributaria (74).

(63) Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., pp. 58 ss..

(64) Cfr. Cass., sent. 12 agosto 1963 n. 2295, in *Dir. prat. trib.*, 1964, II, p. 363 ss.; Cass., sent. 4 febbraio 1987 n. 995, in *Boll. Trib.*, 1987, p. 1339 ss.; Cass., sez. un., sent. 7 maggio 2003 n. 6954, in banca dati "BIG IPSOA".

(65) Cfr. Cass., sez. trib., sent. 30 maggio 2000, n. 7197, in *Fin. loc.*, 2001, p. 397 ss.; Cass., sent. 30 ottobre 1984, n. 5547, in *Rass. trib.*, 1986, p. 127 ss.; Cass., sez. un., sent. 6 giugno 2002, n. 8231, in banca dati "fisconline".

(66) Cfr. Cass., sent. 7 settembre 1992, n. 10272 in *Mass. Giust. civ.*, 1992, p. 1859.

(67) Cfr. Cass., sez. I, sent. 19 novembre 1987, n. 8512, in *For. it.*, 1988, I, c. 2656 ss.; Cass., sez. I, sent. 27 novembre 1999, n. 13245, in *Dir. mar.*, 2001, p. 1406 ss..

(68) Cfr. Cass., sez. un., ord. 17 ottobre 2006, n. 22245, in banca dati "fisconline".

(69) Cfr. Cass., sez. I, sent. 18 maggio 1994, n. 4876, in "*Banche dati giuridiche - Infoutet*".

(70) Cfr. Cass., sez. un., sent. 12 luglio 2001, n. 9489, in *Giur. imp.*, 2002, p. 1383 ss..

(71) Cfr. Cass., sent. 13 gennaio 2003, n. 298, in banca dati "fisconline".

(72) Cfr. A. VIOTTO, *La nozione di materia tributaria*, in F. MOSCHETTI, L. TOSI, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative*, Cedam, Padova 2000, p. 104. Sul punto, cfr. L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., p. 197 ss..

(73) Classico nella giurisprudenza della Corte costituzionale, sent. n. 72 del 1969, è il caso delle tariffe telefoniche disciplinate autoritativamente, ma in un contesto senz'altro negoziale; più recentemente, Corte cost., sent. n. 215 del 1998, in tema di tariffe di assicurazione auto.

(74) Significativi per tale inquadramento sono gli argomenti seguiti con riguardo ai proventi percepiti dai Comuni per l'erogazione e la distribuzione ad uso privato di acqua potabile, in ordine a cui la Cassazione, sez. un., sent. 12 luglio 2001, n. 9489, in *Giur. imp.*, 2002, p. 1383 ss., ha sostenuto la tesi che si tratta di corrispettivi di diritto privato rilevando l'assetto contrattuale del rapporto in cui si inserisce la prestazione. Si afferma che la natura non tributaria, ma di corrispettivo privatistico va riconosciuta, trattandosi di vero e proprio prezzo che si inquadra nell'ambito di un contratto di somministrazione di diritto privato e che

In questo quadro ben delineato, tranne a vedere nel caso concreto quali prestazioni rientrano nell'una o nell'altra categoria di tasse o di corrispettivi, ha posto problemi la novella del 2005 di integrazione dell'art. 2, già richiamata, non tanto con riguardo alla formula «comunque denominati», volta a ribadire quanto già contenuto nella formulazione «tributi di ogni genere e specie», quanto per l'aggiunta secondo cui, indipendentemente da un esame sulla natura ed in deroga, dunque, alla nozione di «tributi di ogni genere e specie», rientrano comunque nella giurisdizione del giudice tributario una serie di prestazioni nominate ed in particolare «il canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni». Lo stesso era avvenuto, a ben vedere, con la riforma del 2001 con l'attribuzione esplicita al giudice tributario del contributo per il servizio sanitario nazionale.

L'aggiunta ha determinato una varietà di commenti. È sorta la preoccupazione che l'elenco mettesse in discussione il carattere generale e onnicomprensivo della giurisdizione fondata sulla nozione di «tributi di ogni genere e specie comunque denominati» e rappresentasse un ritorno all'elencazione casistica, con riguardo a prestazioni su cui, per la disciplina o per la complicata vicenda legislativa o per lo stesso nome, si possono nutrire dubbi sulla natura tributaria. E così, secondo le diverse posizioni, si è sostenuto che l'attribuzione al giudice tributario assicura loro la natura tributaria (75), ovvero che le prestazioni nominate non hanno natura tributaria e che, quindi, si è creato un giudice speciale «nuovo» vietato dalla costituzione, nella considerazione che se avessero avuto natura tributaria certa, non vi sarebbe stato bisogno di richiamarle esplicitamente (76), o ancora che, nel dubbio, sarebbe stato più appropriato da parte del legislatore un intervento nella sede propria della disciplina sostanziale (77).

Ora, l'elencazione scioglie ogni incertezza sull'attribuzione al giudice tributario. In ordine alle prestazioni indicate, ai fini della giurisdizione, non c'è bisogno di andare ad indagini ulteriori per verificare se si tratta di tributi o meno, quale che sia la denominazione. In tal senso, come si è già detto, si ha una deroga al principio che tale verifica invece richiede.

La indubbia attrazione alla giurisdizione del giudice tributario non qualifica però queste prestazioni come tributarie. La qualificazione di una entrata come tributaria o meno vale a molti fini nell'ordinamento e richiede la considerazione di molteplici aspetti ed in

si correla direttamente alla prestazione ricevuta dall'utente ed al valore della stessa. E, ciò resta fermo, secondo la Corte, indipendentemente dal fatto che la prestazione sia liquidata e riscossa attraverso il ruolo, la procedura di riscossione propria delle entrate tributarie. Inoltre, la Cassazione, sez. un., sent. 24 luglio 2000, n. 520, in *Mass. Giust. civ.*, 2000, p. 1459 ss., dopo aver ribadito che nel rapporto di erogazione e distribuzione ad uso privato di acqua potabile le posizioni dei soggetti sono state costituite con il perfezionamento del rapporto di utenza e sono regolate dalla disciplina normativa e negoziale di esso, precisa che «il credito dell'ente territoriale per l'erogazione in favore del singolo utente di acqua ad uso domestico, configura entrata patrimoniale dell'ente medesimo, e può essere liquidato e riscosso con gli strumenti (ruolo e cartella esattoriale) propri delle entrate tributarie, ma non è imposta o tassa, né in particolare rientra fra i tributi comunali e locali di cui all'art. 2, lett. h), del d.lgs. n. 546/92, trovando titolo non in una potestà impositiva, ma negli impegni convenzionalmente assunti dall'utente con la richiesta della somministrazione e la sottoscrizione del relativo contratto; pertanto esula dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie, e resta affidato alla cognizione del giudice ordinario, in base ai comuni criteri di collegamento, indipendentemente dal fatto che sorga in via di impugnazione dei menzionati atti di accertamento di esazione».

(75) Cfr. C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 420 ss..

(76) Cfr. P. RUSSO, *L'individuazione del giudice fornito di giurisdizione in materia di controversie concernenti la tariffa di igiene ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 355; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit., p. 713.

(77) Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Modifiche al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 106; F. AMATUCCI, *Prestazioni patrimoniali locali e l'ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 382.

particolare la verifica dell'esistenza dei tratti propri del fenomeno tributario e, dunque, non dipende dalla disciplina di diritto positivo sulla giurisdizione a cui è assegnata. Nel caso di specie, ai fini di determinare la natura della prestazione, occorre piuttosto andare ad un'indagine caso per caso volta a stabilire, sulla base dei criteri enunciati, la natura tributaria o meno.

E questo è preliminare sotto il profilo della legittimità costituzionale della disposizione di ampliamento della giurisdizione (78), in quanto se si vuole sostenere che tutte o una sola di queste prestazioni non ha natura tributaria, sicché l'ampliamento ad essa o ad esse viola le norme costituzionali sulla istituzioni di giudici speciali e dunque per questo aspetto ci si trova di fronte ad un giudice speciale «nuovo», proprio da una indagine caso per caso, e meglio dalla dimostrata natura non tributaria della singola entrata occorre partire per sostenere le proprie argomentazioni e non ultimo per vedere ammessa la questione al vaglio di costituzionalità (79).

Veniamo, allora, ai singoli casi.

È noto che si tratta di prestazioni dalla vicenda legislativa molto complicata, oggetto di diversi interventi non ben congegnati e coerenti e di cambi di denominazione: da tasse a canoni, tariffe, prezzi pubblici, corrispettivi. Nelle intenzioni del legislatore i mutamenti intervenuti dovevano portare ad una «defiscalizzazione» della materia, ma, come è stato rilevato, la «declamata defiscalizzazione non segue nessun modello» e «le nuove denominazioni non sono di per sé qualificanti» (80).

A riguardo del canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani, non pare che vi siano dubbi sul carattere tributario e anche con riferimento alla legislazione che ha introdotto la tariffa, superando la precedente denominazione di tassa.

La disciplina in materia, dettata dall'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, cd. «decreto Ronchi», poi riformulata dall'art. 238 del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, prevede a

(78) La Corte cost., cfr. ord. n. 94 del 2006, ha ribadito che la verifica della conformità a costituzione delle norme incidenti sull'estensione della giurisdizione tributaria deve essere fatta «valorizzando la natura tributaria del rapporto, cui deve ritenersi imprescindibilmente collegata la giurisdizione del giudice tributario».

(79) Nello stesso senso il ragionamento seguito dalla Cassazione, sez. un., ord. 9 gennaio 2007, n. 123, in *Il Fisco*, 6/2007, fascicolo n. 1, p. 876 s., in tema di contributo per il servizio sanitario nazionale assegnato alla cognizione del giudice tributario per esplicito disposto, là dove, una volta richiamata l'attribuzione, la Corte non si esime da una indagine sulla natura della prestazione, che alla fine ritiene tributaria. Lo stesso non avviene in tema di canoni. A questo ultimo riguardo, infatti, la Cassazione, sez. un., sent. 8 marzo 2006, n. 4895, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 343 ss., segue un diverso orientamento, ritenendo che l'ampliamento della giurisdizione si sottrae al sospetto di illegittimità costituzionale sotto il profilo della possibile violazione dell'art. 102 e della VI disp. trans. cost. in quanto «i canoni indicati nella disposizione sopravvenuta attengono tutti ad entrate che in precedenza rivestivano indiscussa natura tributaria» (in precedenza, vale a dire prima della trasformazione in canoni); questo senza procedere ad una indagine caso per caso. E ancora, cfr. Cass., sez. un., 12 gennaio 2006, n. 2888, in *Rass. trib.*, 2006, p. 587 ss., quando afferma che «Infine, va constatata la tendenza espansiva dell'ambito della giurisdizione tributaria (che non incontra precisi limiti costituzionali, fatto salvo in ogni caso il principio di ragionevolezza), estesa dal legislatore, per ragioni di connessione in senso ampio, a materie estranee alle imposte e tributi: l'intervento più recente è rappresentato dall'art. 3-bis del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito in l. 2 dicembre 2005, n. 248, che modifica l'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992, assegnando alla cognizione del giudice tributario anche le controversie relative alla debenza del canone di occupazione di spazi e aree pubbliche, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti all'imposta o al canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.».

(80) Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., p. 254 ss.; ID., *Tributi paracommutativi e finanziamento dei servizi pubblici. Caso italiano e prospettive europee*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, I, p. 264.

partire dal 1 gennaio 2000 la sostituzione della tassa per i rifiuti solidi urbani, Tarsu, con la tariffa di igiene ambientale, Tia (81).

L'art. 49, comma 2, appena richiamato, sancisce che «i costi relativi alla gestione dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade e sulle aree pubbliche e soggette ad uso pubblico sono coperti dai Comuni mediante l'istituzione di una apposita tariffa».

La tariffa, quantificata secondo un metodo normalizzato, copre i costi di gestione del servizio non solo con riguardo ai rifiuti prodotti dal singolo detentore dei locali, la cd. quota variabile, ma anche a quelli prodotti da quanti gravitano sul territorio comunale, la cd. quota fissa.

Come per la Tarsu, così per la Tia si prevede che la prestazione pecuniaria sia dovuta da «chiunque possenga o detenga a qualsiasi titolo locali, aree scoperte ad uso pubblico o privato», «a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, che producono rifiuti urbani».

La tariffa di igiene ambientale è, poi, dovuta anche se in concreto i locali siano lasciati inutilizzati dai titolari della relativa disponibilità (82). Inoltre, la prestazione non cessa di essere dovuta per la carenza sostanziale del servizio, posto che al pagamento del canone si è tenuti in ragione della mera istituzione del servizio di gestione dei rifiuti urbani (83).

In definitiva, si tratta di una prestazione coattiva, obbligatoriamente prevista dalla legge, a cui il singolo è tenuto per la disponibilità di locali che abbiano l'attitudine a produrre i rifiuti urbani e non solo in ragione della quantità o qualità dei rifiuti prodotti, ma anche in ragione di un utilizzo universale del servizio.

Siamo molto lontani dallo schema negoziale. L'insieme di tratti appena evidenziati piuttosto convincono, indipendentemente dal cambio di denominazione, del carattere di tributo della prestazione e precisamente di tassa per il riferimento che la legge fa ad un rapporto che si instaura tra singolo e pubblica amministrazione.

Ne deriva che il canone resta legittimamente attribuito alla giurisdizione del giudice tributario, non solo perché elencato espressamente, ma in quanto la sua natura è tributaria.

Raggiunge la stessa conclusione la Cassazione, ma solo in ragione della novella del 2005 sulla estensione della giurisdizione (84) e non della natura della tariffa, che invece ritiene in altra coeva pronuncia di natura non tributaria (85).

(81) Con l'entrata in vigore del nuovo codice dell'ambiente, d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, la Tarsu e la «tariffa Ronchi» sono destinate a scomparire; al loro posto è prevista, art. 238, l'introduzione di una nuova tariffa per la gestione dei rifiuti urbani.

(82) Come, in altro contesto, ha affermato la Cassazione, sez. trib., sent. 27 novembre 2002, n. 16785, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2003, p. 552 ss..

(83) Cfr. M. LOVISETTI, *L'individuazione della natura giuridica di un'entrata e le conseguenze in ordine alla giurisdizione, all'individuazione degli atti impugnabili e all'applicabilità dell'Iva: il caso della tariffa rifiuti*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, p. 851, secondo cui l'obbligazione a carico del privato si correla non all'effettivo uso del servizio, che risulta spesso praticamente non misurabile, ma alla sua potenziale fruibilità (analogamente alla Tarsu) in base ad un sistema tariffario, delineato nel metodo, che affianca alla rilevanza della superficie un criterio capitaro, correlato al numero di persone che compongono il nucleo familiare; i costi (tutt'altro che marginali) del servizio indivisibile di gestione dei rifiuti cd. esterni, oggetto del servizio di spazzamento delle strade ed aree pubbliche, sono addebitati con gli stessi criteri relativi ai rifiuti cd. interni; inoltre, il rapporto di utenza si inserisce in un ambito la cui disciplina è integralmente di fonte autoritativa e non negoziale. Nello stesso senso, cfr. A. PODDIGHE, *La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 517 ss..

(84) Cfr. Cass., sez. un., sent. 8 marzo 2006, n. 4895, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 343 ss., dove la Cassazione si pronuncia a favore della giurisdizione tributaria per effetto dello *ius superveniens*, di cui all'articolo 3-bis, comma 1, lettera b), del d.l. n. 203/2005, che estende la cognizione del giudice tributario ad alcuni canoni, tra cui quello per lo smaltimento dei rifiuti urbani.

(85) Cfr. Cass., sez. un., ord. 15 febbraio 2006 n. 3274, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 343 ss., dove si esclude la devoluzione al giudice tributario delle controversie in materia di tariffa

Lo stesso vale per il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue che trova la sua disciplina nella l. 5 gennaio 1994, n. 36, cd. «legge Galli», che ha sostituito il canone di fognatura e depurazione di cui alla l. n. 319 del 1976, cd. «legge Merli», ed ha istituito la quota di tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura e di depurazione, componente del corrispettivo dovuto dall'utente del servizio idrico a partire dal 2000 con l'entrata in vigore dell'art. 31, comma 28, della l. 23 dicembre 1998, n. 448.

La legge Galli introduce il nuovo regime promuovendo, art. 8, l'unificazione e il coordinamento dei compiti degli enti locali in ambiti territoriali ottimali e prevedendo, art. 4, l'integrazione dei servizi idrici di captazione, adduzione e distribuzione dell'acqua ai fini civili nonché dei servizi di fognatura e depurazione delle acque reflue, il «servizio idrico integrato» che gli enti pubblici sono tenuti ad istituire per legge.

La tariffa del «servizio idrico integrato» viene determinata, art. 18, dagli enti locali sulla base di un metodo normalizzato elaborato a livello ministeriale, «tenendo conto della qualità della risorsa idrica e del servizio fornito, delle opere e degli adeguamenti necessari, dell'entità dei costi di gestione delle opere, dell'adeguatezza del capitale di rischio investito e dei costi di gestione delle aree di salvaguardia, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio» (86); la tariffa di riferimento è articolata per fasce di utenza e territoriali; sono previste agevolazioni per i consumi domestici essenziali, nonché per i consumi di determinate categorie secondo prefissati scaglioni di reddito.

Occorre che l'utente, o meglio l'insediamento, sia connesso alla rete fognaria e che le acque reflue confluiscono all'impianto di depurazione per essere tenuti a pagare sia la quota fognatura che quella di depurazione. E, però, il canone è dovuto anche se le acque non confluiscono all'impianto di depurazione esistente e attivo ovvero anche se manca o non è attivo l'impianto di depurazione.

Il parallelo con la Tarsu vale per il fatto che il canone è applicato anche a coloro che, allacciati alla rete fognaria, di fatto non recapitano le proprie acque di scarico nella rete fognaria, ma le smaltiscono come rifiuti. «In questo senso è esatto affermare la sufficienza del fatto che il servizio sia ad effettiva disposizione dell'utente, mentre è, per contro, indifferente il grado di reale fruizione del servizio, posto che il *quantum* è determinato, per le utenze domestiche e assimilate, non sulla base del quantitativo di acqua effettivamente scaricato nella rete fognaria, ma dal volume di acqua prelevato dall'acquedotto o da altre fonti» (87).

Per la Cassazione, il cambio del canone di fognatura e depurazione in quota di tariffa ha comportato un mutamento di natura giuridica (88).

di igiene ambientale in ragione della loro natura non tributaria. La Corte approda a tale conclusione senza una indagine sulla natura giuridica della prestazione, limitandosi a prendere atto della qualificazione non tributaria, perché non oggetto di controversia tra le parti, cfr. M. LOVISETTI, *Un caso di apparente conflitto giurisprudenziale: la giurisdizione in materia di TIA*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, p. 495.

(86) Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tributi paracommutativi e finanziamento dei servizi pubblici. Caso italiano e prospettive europee*, cit., p. 263 s..

(87) Ricordiamo che la Cassazione, sez. trib., sent. 4 gennaio 2005, n. 96, in banca dati "fisconline", ha aggiunto che il canone di depurazione è dovuto anche se manca l'allacciamento. Di diverso avviso M. LOVISETTI, *Canone di depurazione delle acque reflue: sono tenute a pagare anche le utenze non allacciate alla rete fognaria*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, p. 345 s., secondo cui «Se, invece, l'utente e per lui l'insediamento non è connesso alla rete fognaria non deve alcunché a titolo di canone. Qualora conferisca i propri reflui a un depuratore a servizio di reti fognarie dovrà versare al relativo gestore la somma pari al volume di refluo conferito al depuratore. In questo caso sono i produttori a provvedere sotto ogni aspetto alla gestione delle proprie acque di scarico. In caso di connessione, invece, ogni compito operativo e le relative responsabilità sono affidate all'ente deputato alla raccolta delle acque reflue (siano poi queste effettivamente sottoposte o meno a depurazione).».

(88) Cfr. Cass., sez. un., sent. 15 maggio 2002, n. 7099, in *Giur. it.*, 2002, p. 2423 s.; nello stesso senso, Cass., sez. un., sent. 15 novembre 2001, n. 14266, in *Giust. civ. mass.*, 2001, p. 1932 ss.; Cass., sez. un., sent. 6 febbraio 2003, n. 1735, in banca dati "fisconline"; Cass., sez. un., sent. 17 luglio 2003, n. 11188 in banca dati "fisconline"; Cass., sez. un., sent.

Ma se si guarda alla sostanza, si colgono quell'insieme di elementi: obbligatorietà del servizio e della prestazione, obbligatorietà, tranne eccezioni, dell'allaccio al servizio, indipendenza dall'effettiva fruizione, peculiari criteri di determinazione della tariffa, che, come già si è visto per il canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani, fanno propendere per la natura tributaria, ed in particolare di tassa della prestazione.

Lo stesso vale per il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

Ai sensi dell'art. 62 d.lgs. n. 446 del 1997 i Comuni possono stabilire di sostituire l'imposta comunale sulla pubblicità con un canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari, Cimp, che assoggetta alla tariffa prevista le iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente.

La tariffa, art. 62, comma 1, è determinata tenendo conto della popolazione residente, della rilevanza dei flussi turistici, delle caratteristiche urbanistiche delle diverse zone del territorio comunale e dell'impatto ambientale. La tariffa per i mezzi pubblicitari installati su beni privati deve essere determinata in misura inferiore di almeno un terzo rispetto agli analoghi mezzi pubblicitari installati su beni pubblici.

Rimane, poi, obbligatoria l'istituzione del servizio sulle pubbliche affissioni per i Comuni con popolazione residente superiore ai tremila abitanti, art. 18, d.lgs. 15 dicembre 1993, n. 507, secondo la disciplina prevista dagli artt. 18-22 dello stesso d.lgs..

Si tratta di un insieme di disposizioni che si inquadrano in un contesto contributivo e designano una tassa. La normativa, infatti, fissa il presupposto: le iniziative pubblicitarie, a cui collega il prelievo in diversi contesti: iniziative autorizzate o abusive, su beni pubblici o privati, e determina la tariffa su base autoritativa secondo criteri riferiti a vari indici. Come è stato sottolineato, non c'è prestazione del Comune, il quale «emette un atto autorizzatorio, senza assumere l'obbligo di far godere un vero e proprio bene pubblico al privato» quanto in rapporto alle esigenze pubbliche di tutela dell'ambiente e di decoro dell'arredo urbano (89).

Infine, il canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, Cosap.

Il canone è stato introdotto dall'art. 63, comma 1, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in virtù di una espressa delega conferita al governo per la revisione dei tributi locali dalla l. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, commi 143, lett. E), n. 2 e 149, lett. H), così come modificato dalla l. 23 dicembre 1998, n. 448. Sulla base della normativa richiamata, le Province e i Comuni possono escludere l'applicazione nel proprio territorio della tassa sull'occupazione di spazi e aree pubbliche, Tosap, e, in alternativa, prevedere che l'occupazione degli spazi e delle aree sia assoggettata ad un canone di concessione determinato in base a tariffa.

Presupposto per l'applicazione del canone è l'occupazione, sia permanente che temporanea, sia essa concessa o abusiva, dell'area o spazio pubblico.

Il canone è determinato nell'atto di concessione in base a tariffa fissata dall'ente pubblico con riferimento alla durata dell'occupazione ed è commisurato al valore economico delle aree, alla disponibilità dell'area in relazione al tipo di attività per il cui esercizio l'occupazione è concessa, all'entità del sacrificio imposto alla collettività con la rinuncia all'uso pubblico generalizzato degli spazi occupati ed all'aggravamento degli oneri di manutenzione derivanti dall'occupazione stessa. Sono previste agevolazioni per occupazioni ritenute di particolare interesse pubblico e per quelle aventi finalità politiche ed istituzionali.

La prestazione in questione è collegata alla richiesta di occupazione. È prevista, come si è detto, l'attribuzione del potere di equiparare alle concessioni, al solo fine della determinazione del canone, le occupazioni abusive.

Per la riscossione dei canoni e le relative sanzioni si seguono le disposizioni riguardanti la riscossione coattiva delle tasse, delle imposte, dei tributi locali e di altre entrate.

Si può ritenere che il canone rientri nella materia tributaria, ed in particolare che sia una tassa. Il pagamento del canone è, infatti, dovuto per il verificarsi del presupposto previsto

25 marzo 2005, n. 6418, in banca dati "fisconline"; Cass., sez. civ., sent. 28 giugno 2005, n. 13911, in banca dati "il fiscovideo".

(89) Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., p. 288, e più avanti, p. 189, dove si conclude nel senso che sia dal punto di vista strutturale che funzionale si tratta di un canone autorizzatorio qualificabile come tributo, ed in particolare come tassa.

dalla legge: occupazione dell'area o spazio pubblico a seguito dell'emanazione dell'atto amministrativo di concessione, indipendentemente da un rapporto sinallagmatico tra prestazione pecuniaria e servizi resi.

Ma non mancano opinioni differenti in dottrina (90) e giurisprudenza (91).

In conclusione, i canoni restano legittimamente attribuiti alla giurisdizione del giudice tributario, non solo perché lo sono espressamente dalla legge, ma in quanto la loro natura è tributaria. Se in uno o in altro caso il parere è diverso, non resta che sollevare la questione di costituzionalità per violazione dell'art. 102 e della VI disp. trans. della costituzione; sulla singola prestazione, ovviamente (92).

Lo stesso vale, si può aggiungere, per il contributo per il servizio sanitario nazionale (93).

I canoni di concessione demaniali.

Il termine «canone» che, come si è appena visto, è tra i meno indicativi della natura tributaria o meno di una prestazione, lo si trova ancora in altri contesti.

Viene, tra l'altro, impiegato in riferimento ai proventi derivanti dall'utilizzazione di beni del demanio pubblico a seguito di concessione.

In tal caso, la prestazione si inserisce in un rapporto di concessione che si instaura ed intercorre tra privati e amministrazione, la concessione è individuale e di tipo negoziale, vi concorre la volontà del singolo, alla prestazione corrisponde la fruizione o lo sfruttamento del bene, anche se taluni aspetti del rapporto, tra cui la stessa prestazione, possono essere fissati autoritativamente. Come è stato sostenuto, si tratta di prestazioni dovute dai privati a favore dell'ente pubblico in relazione al godimento di beni di proprietà del medesimo ad essi attribuito che «vanno ricondotte ad una fonte di stampo contrattuale sebbene a monte di esse vi sia normalmente un atto autoritativo (il più delle volte una concessione) il cui piano resta peraltro distinto da quello negoziale». Se ne deriva, correttamente, che i canoni di concessione di beni demaniali non hanno natura tributaria (94).

Nello stesso senso, seppure indirettamente, la Cassazione che, chiamata a pronunciarsi sulla giurisdizione in materia di imposta regionale sulla concessione di acque pubbliche, ha

(90) Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., p. 282 ss..

(91) Cfr. Cass., sez. un., sent. 19 agosto 2003, n. 12167, in *Fin. loc.*, 3/2004, p. 96 ss.; Cass., sez. un., sent. 21 gennaio 2005, n. 1239, in banca dati "fisconline"; Cass., sez. un., ord. 28 giugno 2006, n. 14864, in banca dati "fisconline".

(92) Come si è detto, perviene alla stessa conclusione la Cassazione, sez. un., sent. 8 marzo 2006, n. 4895, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 343 ss., che si pronuncia per l'attribuzione al giudice tributario, ma solo in ragione della novella del 2005, per effetto dunque dello *ius superveniens*, di cui all'articolo 3-bis, comma 1, lettera b), del d.l. n. 203/2005, che estende la cognizione del giudice tributario ad alcuni canoni.

(93) Nello stesso senso, Cass., sez. un., ord. 9 gennaio 2007, n. 123, in *Il Fisco.*, 6/2007, fascicolo n. 1, p. 876 s., in tema di contributo per il servizio sanitario nazionale assegnato alla cognizione del giudice tributario per esplicito disposto; in questo caso la Corte afferma l'attribuzione non solo per effetto dello *ius superveniens*, ma, ulteriormente, per la natura tributaria della prestazione, al cui accertamento, con uno sviluppo argomentativo su cui più avanti, questa volta non si sottrae.

(94) Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 24. Nello stesso senso, cfr. L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., p. 270, secondo cui il canone di concessione demaniale è una prestazione patrimoniale imposta, che, però, non può essere collocata tra le entrate tributarie; milita a favore di tale qualificazione, tra l'altro, il fatto che «la concessione demaniale è fattispecie complessa, in cui al provvedimento amministrativo concessorio accede un vero e proprio rapporto contrattuale, al quale si applica la disciplina codicistica dei contratti, salve le deroghe di carattere pubblicistico; la concessione-contratto è quindi fonte di obbligazioni corrispettive, per entrambe le parti, e non presupposto di fatto per l'applicazione del prelievo.».

tenuta ben distinta l'imposta regionale sulla concessione dal rapporto di concessione e dal relativo canone - nel caso si trattava di diritti relativi alle derivazioni ed utilizzazioni di acque pubbliche, ex art. 140, lett. c), r.d. n. 1775 del 1933 - su cui l'imposta insisteva. E, sulla base della argomentazione secondo la quale «La natura tributaria del prelievo ne preclude l'inclusione fra i diritti relativi alla concessione di acque pubbliche, cui si riferisce il cit. art. 140, lett. c), poiché l'imposta indiretta inerente ad un rapporto negoziale trova in esso non titolo, ma soltanto occasione, quale fatto evidenziatore di capacità contributiva.», ha giustamente differenziato tra la giurisdizione del Tribunale regionale delle acque pubbliche, in ordine ai diritti relativi alla concessione di acque pubbliche, e quella del giudice ordinario, in forza dell'art. 9, comma 2, c.p.c., sull'imposta regionale (95).

Certamente, poi, non presentano natura tributaria alcuni altri tipi di prestazioni, quali quelli derivanti dalla concessione a terzi della gestione delle case da gioco, che la Cassazione ha ritenuto di diritto pubblico, ma non tributari perché manca una legge che preveda il tributo; o ancora, con la stessa motivazione, i proventi annuali percepiti dal Comune di Chianciano a titolo di partecipazione agli utili della società terme di Chianciano (96). Così come non presentano natura tributaria i proventi per l'affidamento a terzi della gestione per la valorizzazione del patrimonio culturale o i canoni di concessione ed altre somme derivanti da servizi aggiuntivi offerti al pubblico nell'ambito della gestione dei musei. Tutte prestazioni in contesto negoziale.

I contributi sociali.

La natura tributaria o meno dei contributi sociali è oggetto di un'ampia discussione.

I contributi sociali, all'inizio del secolo scorso, nascono in assetto assicurativo. Nel tempo, il nesso tra premio, rischio, prestazione, proprio delle assicurazioni private che, in un contesto di previdenza sociale, era stato ripreso dal legislatore in materia, si è andato attenuando, in ragione di esigenze sociali. I contributi sociali, nel nuovo contesto, non hanno più solo coperto il rischio personale, ma di una categoria, se non della collettività.

Via via è andata emergendo, in alcuni casi coesistendo, in altri sostituendo, una finalità solidaristica, di concorso alla spesa pubblica.

Come è stato detto, «La legislazione italiana si è sviluppata nel tempo attingendo alternativamente alle due opposte concezioni del contributo previdenziale che sono state discusse: quella che lo giustifica in ragione della sua correlatività (pur in senso mediato) alle prestazioni previdenziali, e quella che lo farebbe operare, svincolato da queste, come "contributo in funzione di tributo". Ne è risultata una stratificazione normativa complessa e sovente contraddittoria.» (97).

Se ne è tratta la conclusione che essi sono ormai di natura tributaria. Naturalmente, non mancano opinioni difformi. Anche se tutti richiamano l'assetto assicurativo entro cui si inseriscono.

Ma se i contributi sociali possono essere, e sono da alcuni autori, considerati tributi in rapporto ai tratti propri del fenomeno tributario, lo stesso non vale ai fini della nozione di tributo di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 nella nuova versione, e prima di quella di cui all'art. 9, comma 2, c.p.c., nozioni che servivano ieri e servono oggi, a delimitare la giurisdizione in materia tributaria.

Per quanto riguarda, infatti, la giurisdizione, i contributi sociali sono attribuiti alla cognizione del giudice del lavoro (98).

(95) Cfr. Cass., sent. 6 marzo 1996, n. 1770, in *Foro it.*, 1996, II, c. 600.

(96) Gli esempi sono tratti da A. VIOTTO, *Tributo*, cit., p. 242, nota 138, ed *ivi* ulteriori indicazioni.

(97) Cfr. R. BRACCINI, *Parafiscalità*, cit., p. 454.

(98) Secondo l'art. 444, comma 3, c.p.c., «Le controversie in materia di previdenza e di assistenza obbligatorie indicate dall'art. 442 sono di competenza del tribunale, in funzione di giudice del lavoro, nella cui circoscrizione ha la residenza l'attore.».

Quindi ai fini dell'art. 2, nella nuova versione, la nozione di tributo, rilevante in sede di riparto della giurisdizione: «tributo di ogni genere e specie comunque denominati», per quanto comprensiva, non li include.

Può sembrare contraddire questo l'attribuzione alle Commissioni tributarie del contributo per il servizio sanitario nazionale nella versione riformata dell'art. 2, di cui è contestata la natura tributaria (99) e che era in precedenza affidato alla cognizione del giudice del lavoro. Ma proprio il fatto che vi sia stata la necessità di un richiamo esplicito, testimonia che il legislatore non ha inteso che nella formula di «tributo di ogni genere e specie comunque denominati» rientrassero i contributi sociali. Anzi da quella formula ha ritenuto che fossero esclusi. Tanto che per inserire il contributo sanitario lo ha dovuto dire esplicitamente.

Tranne disposizione speciale, dunque, i contributi sociali sono mantenuti alla cognizione del giudice del lavoro.

Per il contributo espressamente elencato, poi, la cognizione è del giudice tributario, tranne ovviamente il sindacato di costituzionalità in ragione di una eventuale natura non tributaria, che, però, nel caso specifico, come ha avuto modo di chiarire la Cassazione con una argomentazione che è da condividere, è da escludere (100).

Si può aggiungere, a riguardo, la giurisprudenza della Corte costituzionale, apparentemente contrastante, ma in effetti perfettamente in consonanza con il quadro concettuale proposto. La Corte, infatti, in vista della disciplina di cui all'art. 75, comma 2, che prevede il divieto di referendum abrogativo, è chiamata a fissare la nozione di «leggi tributarie». Ebbene, ha ritenuto che anche per i contributi per l'assistenza di malattia ex art.

(99) La Corte costituzionale, ad esempio, ha negato natura tributaria al contributo sulla base del duplice assunto che permarrebbero pregnanti connotazioni di carattere assicurativo e che la cd fiscalizzazione degli oneri rappresenterebbe soltanto un'aspirazione tendenziale di fondo, sent. n. 431 del 1987, n. 167 del 1986, n. 408 del 1994.

(100) Cfr. Cass., sez. un., ord. 9 gennaio 2007, n. 123, in *Il Fisco.*, 6/2007, fascicolo n. 1, p. 876 s., in tema di contributo per il servizio sanitario nazionale assegnato alla cognizione del giudice tributario per esplicita menzione, dove una volta richiamata la disposizione di inclusione non ci si esime da una indagine sulla natura del contributo, concludendo nel senso che si tratta di un tributo e che non si riscontra violazione dell'art. 102 e della VI disp. trans. cost.. Convincente è il ragionamento seguito, in cui si rileva che «questa Corte ha già avuto modo di affermare la natura tributaria del “contributo” *de quo*, in ragione del fatto che siffatta natura deve essere riconosciuta a “tutte quelle prestazioni che non trovino giustificazione o in una finalità punitiva perseguita dal soggetto pubblico, o in un rapporto sinallagmatico tra la prestazione stessa ed il beneficio che il singolo riceve”. Orbene il “contributo” *de quo* “trova applicazione, a prescindere dall'*an* e dal *quantum*” dei servizi (e dalla natura degli stessi) richiesti sul reddito del contribuente. In pratica, la sua determinazione non ha un rapporto sinallagmatico con l'utilizzazione del servizio poiché il gravame sussiste anche se l'interessato, che pure ha il potenziale diritto di ottenere l'assistenza, non richiede l'utilizzazione del Servizio sanitario nazionale. Anche se, impropriamente, è denominato “contributo”, in effetti, privilegia l'aspetto impositivo in quanto, dal quadro normativo suddetto, emergono, da un lato, la presenza di un'obbligazione tributaria, di strumenti di acquisizione coercitiva, di imposizione autoritativa, e di obbligatorietà del versamento e, dall'altro, l'assenza di una qualsiasi forma di beneficio diretto della prestazione correlato al pagamento delle somme dovute” (Cass., n. 23800/2004). E la Corte non ha mancato in tale occasione di rilevare che la descritta prospettiva appare recepita – specie per quanto attiene al contributo in esame – dall'art. 12, comma 2, della l. 28 dicembre 2001, n. 448, che ha modificato l'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992 nel senso dapprima ricordato». Per concludere, più avanti, che «Queste considerazioni intorno alla “natura tributaria” del contributo in questione già escludono che possa ritenersi fondata l'eccezione di legittimità costituzionale della norma processual-tributaria sollevata dal ricorrente con riferimento agli artt. 25 e 102 della cost. dato che, proprio in ragione dell'affermata natura del contributo non può ritenersi superato il “limite di non snaturare le materie attribuite alla competenza del giudice tributario” (vd. Corte cost., ord. n. 144 del 1998).».

63, l. n. 833 del 1978 valesse il divieto di referendum (101). Sul punto si è avuto già modo di soffermarsi in precedenza. Non vi sarebbe da sorprendersi che ritenesse che i contributi sociali, in genere, rientrino tra le «leggi tributarie» ai fini del divieto di referendum. E si spiega, in ragione del fatto che non si può sottoporre a referendum una materia in ordine a cui sono in gioco una pluralità di esigenze in conflitto che spetta solo al Parlamento contemperare.

Anche a tale riguardo ci troviamo di fronte ad una nozione di tributo particolare in vista di una specifica disciplina.

6. Conclusioni.

Si può chiudere con alcune considerazioni conclusive.

Il fenomeno tributario ha suoi tratti specifici e costituisce l'oggetto del diritto tributario.

In ordine al fenomeno tributario, le discipline di diritto positivo dispongono, configurando diverse nozioni di tributo ai propri particolari fini.

È compito dell'interprete, una volta ricostruiti i tratti del fenomeno tributario e data, dunque, la nozione di tributo, individuare e circoscrivere, ambito per ambito, i campi delle singole regolazioni e le relative nozioni.

È il caso della nuova disciplina in tema di giurisdizione, in cui i tributi vengono in considerazione come insieme delle forme di tassazione - «i tributi di ogni genere e specie comunque denominati» -, genericamente e non per elencazione tassativa.

Ai fini di delimitare l'oggetto della giurisdizione tributaria vale, allora, quanto segue.

Rientrano nella giurisdizione tutte le prestazioni patrimoniali di natura tributaria, quale che sia il fatto cui l'ordinamento collega il tributo, e dunque le imposte, le tasse ed i contributi.

In ordine alle singole prestazioni, non ha rilievo la denominazione adottata dal legislatore ed occorre una indagine caso per caso per verificare se si danno i tratti propri del fenomeno tributario e distinguerle dai corrispettivi in assetto negoziale, e rispettare così il divieto posto dalla costituzione di istituire un giudice speciale «nuovo».

È il metodo seguito per quanto riguarda alcune prestazioni specificamente menzionate accanto al disposto generale, quali il contributo per il servizio sanitario nazionale ed il canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni, per i quali si è concluso per la natura tributaria e, dunque, per la legittimità costituzionale dell'attribuzione alla cognizione del giudice tributario.

Sono, poi, da ritenersi esclusi i canoni di concessione demaniali, per la loro natura di corrispettivi in assetto negoziale.

Si rileva, infine, che i contributi sociali, indipendentemente dalla definizione della loro natura tributaria o meno, sono sottratti alla giurisdizione del giudice tributario.

Ai fini di qualificare le singole prestazioni, si è fatto uso della nozione di tributo che si può sintetizzare così: il tributo, «un sacrificio individuale per realizzare un interesse collettivo», è una prestazione patrimoniale coattiva, di autorità (i), volta a finanziare la spesa pubblica (la fiscalità) e, allo stesso tempo, a realizzare finalità economiche, sociali e politiche di vario tipo (l'extrafiscalità) (ii), imposta senza il concorso della volontà dell'obbligato (iii) e senza rappresentare il corrispettivo a fronte di una controprestazione (iv), avente i tratti della normazione tributaria sostanziale (v).

Si nota che i diversi elementi appena richiamati non rappresentano un insieme di meri indizi, ma si tengono l'un l'altro e costituiscono il nucleo minimo essenziale perché si abbia un tributo, rispetto a cui altri aspetti risultano altamente significativi, ma, se isolatamente presi, secondari, lo si riscontra con riguardo alla presenza delle modalità di riscossione attraverso i ruoli di prestazioni in contesto negoziale o, viceversa, alla loro assenza (e la

(101) Cfr. Corte cost., sent. n. 2 del 1995.

previsione di altre modalità) per prestazioni in assetto contributivo, o, ancora non decisivi, lo si nota in riferimento alla determinazione autoritativa della prestazione patrimoniale in contesto negoziale o, viceversa, alla presenza di atti volitivi del singolo rivolti alla pubblica amministrazione cui l'ordinamento collega una prestazione patrimoniale in assetto contributivo, o, ancora, al rilievo o meno nella disciplina della prestazione della copertura del costo del servizio cui è collegata.

In definitiva, anche in tema di giurisdizione tributaria ci si trova di fronte ad una nozione di tributo peculiare in vista di una specifica disciplina.