

CAPITOLO II

LE PRESTAZIONI IMPOSTE, I TRIBUTI E LA LORO CLASSIFICAZIONE

SOMMARIO: 1. Le entrate dello Stato ed i diversi criteri distintivi. – 2. Le prestazioni imposte. – 3. Il tributo. – 3.1. Il sistema tributario. – 4. La classificazione dei tributi: a) l'imposta. – 4.1. La distinzione delle imposte. – 5. *Segue*: b) la tassa e le imposte di scopo. – 6. *Segue*: c) il contributo. – 7. *Segue*: d) il monopolio fiscale. – 8. Le entrate parafiscali.

1. Le entrate dello Stato ed i diversi criteri distintivi.

La **nozione di tributo** impone anzitutto di distinguerlo dalle altre **entrate pubbliche**. Nel passato la classificazione delle entrate oscillava tra criteri economici e giuridici non senza sovrapposizioni. La classificazione giuridica più ricorrente distingueva le entrate in base alla natura del rapporto (di diritto pubblico o di diritto privato) e, pertanto:

a) erano definite **entrate di diritto pubblico** (*iure imperii*) quelle imposte coattivamente;

b) mentre le **entrate di diritto privato** (*iure privatorum*) erano quelle originate da rapporti contrattuali.

Tuttavia, a conferma di aree contigue tra criteri giuridici ed economici, la distinzione era integrata da una precisazione fondata sulla **natura del servizio** reso sicché:

a) ai **servizi pubblici indivisibili**, che ridondavano a beneficio dell'intera collettività, erano abbinate le entrate imposte coattivamente

b) mentre si riteneva che i **servizi pubblici divisibili** dovessero essere finanziati con le entrate nascenti dai rapporti di diritto privato.

Queste distinzioni avevano una valenza descrittiva persuasiva ma presentavano limiti giuridici che sono diventati sempre più evidenti con l'approvazione della Carta costituzionale, con l'elaborazione dottrinale e con il contributo della Corte Costituzionale.

Infatti, l'approvazione della Costituzione ha determinato il superamento delle concezioni corrispettive ai fini della ripartizione dei carichi pubblici nonché di quelle ispirate al principio della autoritatività e si è pervenuti alla nozione di **prestazione imposta** di cui all'art. 23 della Cost.; parallelamente, nell'ambito di tale categoria la dottrina ha

enucleato la nozione di **tributo** *avvalendosi del principio costituzionale di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Cost. (infra al Cap. IV).*

Entrate di diritto
privato, prestazioni
imposte e tributi

Allo stato attuale della riflessione, quindi, le entrate dello Stato si prestano ad essere distinte in:

- a) **entrate di diritto privato** (non tributarie),
- b) **prestazioni imposte** alle quali si applica il principio della riserva di legge previsto dall'art. 23 della Cost.,
- c) e **tributi** che soggiacciono all'art. 53 della Cost. oltre alla riserva di legge in quanto prestazioni imposte.

Questi cenni introduttivi sono sufficienti per iniziare ad approfondire i concetti giuridici di **prestazione imposta** e di **tributo** ma ad una definizione più compiuta di tributo è possibile pervenire solo dopo aver esaminato l'art. 53 della Cost.; pertanto, su tale concetto si tornerà al Cap. IV per un'indicazione più completa nonché al par. XI.3 per precisare la sua dimensione funzionale.

2. Le prestazioni imposte.

Le origini storiche
del concetto di pre-
stazione imposta

Il concetto di prestazione imposta trova il suo antecedente storico nell'art. 30 dello Statuto albertino che recitava “*nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re*”. La struttura dell'art. 30 distingueva i *tributi imposti* da quelli *non imposti*, ai quali non era applicabile la norma dello Statuto, ed ha avuto un'ulteriore evoluzione con l'art. 23 della Cost. perché dispone: “*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*”.

La natura coattiva
della prestazione
imposta

La caratteristica principale della categoria giuridica in esame è dunque la **coattività della prestazione** per effetto dell'obbligo disposto da un atto autoritativo (ossia la legge) che prescinde dalla volontà del soggetto passivo.

Le prestazioni
imposte personali e
patrimoniali

Il precetto costituzionale consente di distinguere le **prestazioni imposte in personali e patrimoniali**: le prime si risolvono nelle attività e nei comportamenti del privato che implicano l'impiego delle proprie energie fisiche ed intellettuali mentre le seconde richiedono una **decurtazione patrimoniale**.

a) le prestazioni
imposte personali

In merito alle **prestazioni personali** la dottrina tende a precisare che si tratta di *obblighi di dare o di fare* ed enfatizza la loro *rilevanza patrimoniale*. Invece, la giurisprudenza della Corte Costituzionale comprende indifferentemente nella categoria in esame sia le prestazioni suscettibili di essere valutate economicamente (ad esempio, le prestazioni obbligatorie richieste ai medici), che quelle prive di rilevanza patrimoniale (ad esempio, l'obbligo di comparire in giudizio come testimone oppure dinanzi all'autorità di pubblica sicurezza).

Pertanto, la nozione di prestazione personale desumibile dalla giurisprudenza della Consulta si fonda esclusivamente **sull'attitudine a limitare la libertà del privato** e trascura la rilevanza patrimoniale del comportamento imposto: infatti, sono inclusi nella nozione in esame, ad esempio, i divieti di circolazione oppure i trattamenti sanitari obbligatori.

In merito alle **prestazioni patrimoniali** la casistica giurisprudenziale è ampia perché la definizione fondata sulla **decurtazione patrimoniale** a carico del privato determina l'inclusione nella categoria in rassegna delle cosiddette *ablazioni*, vale a dire le limitazioni o il trasferimento dei diritti reali dei privati a vantaggio delle pubbliche amministrazioni, incluso il trasferimento coattivo di cose.

b) le prestazioni imposte patrimoniali

Oltre alla **coattività** ed alla **decurtazione patrimoniale** un terzo elemento essenziale della prestazione patrimoniale attiene alla **ratio della norma istitutiva** perché *deve esprimere univocamente l'attitudine ad incidere sul patrimonio del privato* ovvero un *rapporto esclusivo e diretto* tra l'intervento autoritativo e la decurtazione patrimoniale del privato, al punto che non è sufficiente il (solo) incremento patrimoniale in favore dello Stato o di un altro ente pubblico. Tale aspetto non è affatto marginale perché ha consentito di collocare tra le prestazioni patrimoniali imposte le sanzioni mentre è da escludere l'espropriazione forzata perché è ispirata a scopi diversi.

I tre requisiti delle prestazioni patrimoniali imposte

Combinando i **tre elementi costitutivi** individuati dalla dottrina e dalla giurisprudenza (la *coattività*, la *decurtazione patrimoniale* e la *ratio della norma istitutiva*) è dunque possibile affermare che le **prestazioni patrimoniali imposte** si risolvono in una *decurtazione patrimoniale del privato per effetto dell'esercizio di poteri autoritativi ordinati al perseguimento esclusivo di tale finalità*.

La definizione di prestazione patrimoniale imposta

In senso opposto, non appartengono alla categoria in esame le prestazioni che non integrano i tre elementi costitutivi: ad esempio, gli assetti caratterizzati dall'equilibrio tra le due prestazioni (adempimento pecuniario e prestazione ricevuta) perché non interviene alcun depauperamento del privato oppure quelle che, pur essendo espressione di un atto di autorità, perseguono gli effetti patrimoniali nei confronti del privato per perseguire altre finalità. Tale impostazione determina l'esclusione dall'ambito delle prestazioni patrimoniali delle espropriazioni per pubblica utilità.

In definitiva, le prestazioni patrimoniali richiedono un **depauperamento patrimoniale coattivo**, il quale costituisce la *ratio* e l'*effetto principale della relativa disciplina*. Per effetto di tale definizione appartengono alla categoria delle prestazioni patrimoniali imposte:

1) sia le **prestazioni non tributarie** nascenti dalla legge (ad esempio, le sanzioni a contenuto patrimoniale, le prestazioni di natura indennitaria, le numerose ipotesi di acquisizione di beni o servizi oppure di requisizione dei servizi dai privati non assistite da un indennizzo adeguato);

2) che le **prestazioni tributarie** ossia i **tributi** e le **tasse**.

L'area delle prestazioni imposte è **vasta** ed in questo senso ha influito la nozione di tributo che, a sua volta, è diventata **sempre più estesa**. Tale tendenza è da accogliere con favore perché i tributi godono delle garanzie costituzionali derivanti dall'art. 53.

3. Il tributo.

Nel corso dei lavori che hanno preceduto l'approvazione della Carta Costituzionale rapidamente si è affermata la convinzione che per aversi un sistema tributario equilibrato non è sufficiente una *garanzia per la collettività sul piano formale, come la riserva di legge*, ma è necessario altresì un *criterio sulla distribuzione dei tributi tra i consociati*. Per evitare una eccessiva discrezionalità del legislatore, quindi, è stata avvertita l'esigenza di affiancare all'art. 23 un altro vincolo riguardante **l'oggetto dell'imposizione**.

I modelli per ripartire i tributi tra i consociati

Infatti, la distribuzione dei tributi e la ripartizione delle spese pubbliche tra i consociati possono essere realizzate secondo modelli diversi in base all'assetto costituzionale. Nel passato quelli più ricorrenti si fondavano su assetti commutativi e su queste basi si sono sviluppate le **teorie della corrispettività** e del **beneficio**:

a) la prima misurava il concorso del privato alle *prestazioni pubbliche divisibili* (ovvero quelle a lui riferibili direttamente)

b) mentre la seconda apprezzava la partecipazione del privato alle *prestazioni pubbliche indivisibili* in ragione del godimento delle prestazioni stesse.

Esse hanno avuto il pregio di esaltare gli aspetti personali del tributo, in opposizione alla concezione pubblicistica della dottrina tedesca che accentuava il potere di supremazia espresso dalla legge, ma non soddisfavano appieno l'esigenza di ripartire le spese pubbliche in base alla ricchezza di ciascun individuo ed ai principi solidaristici richiesti dall'appartenenza al gruppo organizzato.

Il passaggio alla Costituzione ed al principio di capacità contributiva

Per questa ragione, a fronte degli originari riferimenti normativi – presenti nelle costituzioni italiane preunitarie (che richiamavano le “*facoltà economiche*”), nell'art. 134 della Costituzione di Weimar (che si riferiva ai “*mezzi economici*”) e nell'art. 25 dello Statuto albertino che prevedeva “*i regnicoli contribuiscono indistintamente nella proporzione dei loro averi ai carichi dello Stato*” – nel corso dei lavori preparatori della Costituzione è stata condivisa la necessità di introdurre un **nuovo limite sostanziale** alla potestà d'imposizione. Esso è stato individuato nel concetto di “**capacità contributiva**” per precisare il *dovere generalizzato di partecipare alla copertura dei carichi pubblici quale*

immediata conseguenza della appartenenza alla collettività organizzata (infra al Cap. IV).

La funzione essenziale del **tributo** è quella di *ripartire le spese pubbliche tra i consociati nel rispetto dell'art. 53 della Cost.* Essa riassume in chiave storica i principi derivanti dalle teorie economiche (ovvero il principio della controprestazione e del beneficio) con quelli derivanti dalla impostazione giuridica successiva (la coattività, l'eguaglianza, la solidarietà, ecc.) ed in questo senso un contributo decisivo è da riconoscere alla giurisprudenza della Corte Costituzionale fin dalle pronunce risalenti agli anni Cinquanta del secolo scorso.

La funzione del tributo

Nel passato si è ritenuto che la *nozione di prestazione patrimoniale imposta coincidesse con quella di tributo* ma l'evoluzione della giurisprudenza costituzionale e l'influenza esercitata dalla dottrina hanno favorito il passaggio ad una **nozione di tributo strettamente ancorata al principio della capacità contributiva**. In particolare, il tributo rileva ai fini dell'applicazione degli artt. 23 e 53 della Cost. in quanto la relazione tra i due principi costituzionali è descrivibile come due **sfere concentriche**:

Il fondamento costituzionale del tributo (art. 53) e delle prestazioni imposte (art. 23)

a) quella più ampia delle prestazioni imposte, che include anche le prestazioni di natura non tributaria;

b) invece, la sfera di applicazione dell'art. 53 della Cost. è più ristretta anche perché la Corte Costituzionale tende a non applicare il principio di capacità contributiva alle prestazioni rese in assetto commutativo in quanto la partecipazione alla copertura delle spese pubbliche è governata dal criterio della corrispettività (*infra* al par. 5).

È dunque possibile concludere che il **tributo** è un'*obbligazione nascente dalla legge, non assistita da un assetto corrispettivo, che configura una prestazione patrimoniale imposta funzionale a garantire il concorso alle spese pubbliche e*. In questa prospettiva:

Una prima nozione di tributo

a) *tutti i tributi, come le prestazioni imposte di natura non tributaria, rientrano nell'art. 23 della Cost.*

b) **mentre solo ai tributi si applica l'art. 53.**

Ne consegue che, oltre alla giustificazione sul piano della capacità contributiva, un altro elemento essenziale del tributo è l'**autoritatività della prestazione**, trattandosi di un adempimento obbligatorio compreso, a pieno titolo, tra le prestazioni imposte di cui all'art. 23 della Cost.

Da ultimo, è necessario precisare che i termini **tributo e imposta** sono ormai utilizzati alla stregua di **sinonimi** ma la nozione di tributo assume rilievo sotto molteplici profili. Ad esempio, ai fini dell'art. 75 Cost., che richiama le "*leggi tributarie*" (*infra* al Cap. IV.6), oppure con riferimento alla giurisdizione del giudice tributario che comprende "*tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie*" (*infra* al Cap. XXIV.3).

La sostanziale equivalenza tra tributo e imposta

3.1. Il sistema tributario.

Il sistema
tributario

Con il sintagma “**sistema tributario**” s’intende *l’insieme coordinato dei tributi vigenti in un dato momento storico*. Tale nozione è espressamente riconosciuta in ambito costituzionale:

1) al secondo comma dell’art. 53 (ove è disposto che “*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”)

2) alla lett. e) al secondo comma dell’art. 117 – ove è disposto che tra le materie di competenza esclusiva dello Stato rientra appunto “*il sistema tributario*” – ed al secondo comma dell’art. 119, che ugualmente richiama “*i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*”, dopo le modifiche al Titolo V della Cost. (ad opera della legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001).

Tuttavia, il riferimento al “*sistema tributario dello Stato*” di cui agli artt. 117 e 119 della Cost. sembra favorire la *distinzione* tra il sistema dei tributi **erariali** da quelli **propri dei Comuni, delle Province** e, soprattutto, delle **Regioni**, come risulta dalla legge di coordinamento n. 42 del 5 maggio 2009.

L’espressione “sistema tributario” non comprende solo la disciplina dei singoli tributi ma anche le *regole ed i principi comuni a gruppi omogenei di tributi*: essi consentono di apprezzare tanti elementi autonomi come un insieme coordinato ed identificabile in una prospettiva unitaria.

I diversi livelli del
sistema tributario

È dunque possibile individuare **vari livelli** del sistema tributario e, in particolare, **più sottosistemi** assistiti da relazioni reciproche di integrazione e di complementarità (ad esempio, il sistema nazionale e locale, che a sua volta può distinguersi in regionale e comunale). In questa prospettiva un rilievo particolare assume la distinzione dei sistemi riferibili rispettivamente allo *Stato* ed alle *istituzioni sovraordinate* (europee ed internazionali) perché i relativi ordinamenti sono asserviti a norme e principi diversi da quelli interni (*infra* ai Cap. V e VII). Donde la netta differenza tra il **sistema tributario nazionale**, quello **europeo** e quello **internazionale**.

I criteri di coor-
dinamento del
sistema tributario

Per preservare la coerenza del sistema tributario ed assicurare il coordinamento tra i diversi tributi il legislatore adotta soluzioni diverse che tendono ad *evitare salti d’imposta* oppure *l’applicazione di più imposte alla stessa ricchezza*. Tra le fattispecie più significative occorre richiamare:

1) il **principio di alternatività** tra l’imposta di registro e l’IVA (artt. 5 e 40 del DPR n. 131 del 26 aprile 1986) e quello che esclude l’applicazione dell’imposta di bollo alle fatture riguardanti il pagamento di corrispettivi per operazioni assoggettate ad IVA (art. 6 della Tabella All. B al D.P.R. n. 642 del 26 ottobre 1972)

2) nonché le norme che esprimono un **rapporto di sostituzione** (ad esempio, l’impostasostitutiva sui finanziamenti bancari in luogo dell’imposta di registro, dell’imposta di bollo e delle tasse sulle concessioni

governative) oppure di **non sovrapposizione** (ad esempio, il rapporto non più in vigore tra l'imposta sulle successioni e donazioni e l'imposta sulle transazioni finanziarie).

4. La classificazione dei tributi: a) l'imposta.

La classificazione dei tributi si fonda su **due requisiti**: il *potere d'imperio dello Stato* e la *connotazione del presupposto di fatto*. Tuttavia, poiché il **requisito della autoritatività** è comune a tutti i tributi, la dottrina recente tende ad accentuare la **sovrapposizione tra il tributo e l'imposta**.

La classificazione dei tributi

Il risultato di tale evoluzione è, dunque, che lo *studio del tributo coincide con quello dell'imposta*, come nell'esperienza tedesca, ed è altresì ricorrente l'affermazione che la **classificazione dei tributi si risolve nella distinzione dei rispettivi presupposti**.

L'**imposta** può, dunque, essere definita come il *tributo acausale per eccellenza, essendo una prestazione obbligatoria dovuta dal soggetto passivo al verificarsi di un presupposto di fatto che esclude qualunque relazione con le attività dello Stato fruite dal contribuente*.

Il concetto di imposta

4.1. La distinzione delle imposte.

La distinzione più ricorrente elaborata dalla dottrina economica è quella tra **imposte dirette** e **indirette**. In questo senso si evidenzia che:

Le imposte dirette ed indirette

a) le **imposte dirette** colpiscono le manifestazioni di capacità contributiva più immediate e, cioè, il reddito ed il patrimonio;

b) invece, le **imposte indirette** sono quelle che colpiscono gli indici indiretti di ricchezza o di consumo che lasciano desumere una manifestazione di capacità contributiva (ad esempio, i trasferimenti, i consumi, la produzione, l'utilizzo di particolari beni con finalità disincentivante come nel caso delle bevande alcoliche oppure delle più recenti "*plastic tax*" e "*sugar tax*").

Questa distinzione è ampiamente utilizzata ai fini didattici ma, in qualche caso, ha assunto rilevanza anche sul piano normativo (ad esempio, gli artt. 2752, 2758 e 2772 del Cod. Civ. in materia di privilegi tributari).

Un altro criterio distintivo è quello che contrappone le **imposte personali** alle **reali**. Tale distinzione è riferibile sia alle imposte dirette, che a quelle indirette.

Le imposte personali e reali

Le **imposte personali** sono quelle che, oltre all'indice di ricchezza autonomamente considerato, apprezzano la situazione individuale del soggetto passivo, la sua condizione familiare e sociale ed i bisogni propri e della propria famiglia. Invece, le **imposte reali** si riferiscono

esclusivamente alle grandezze economiche nella loro dimensione oggettiva (i singoli redditi, i patrimoni, i trasferimenti, i consumi, ecc.), trascurando le condizioni personali o familiari del soggetto passivo. In sostanza, esse *apprezzano gli indici di ricchezza a prescindere dal soggetto che ne determina l'esistenza e ne dispone*.

Allo scopo di apprezzare al meglio la distinzione in esame, è proficuo un esempio riferito al reddito: se esso è tassato in ragione della situazione individuale di colui che lo produce (ad esempio, il numero di persone a carico) si è in presenza di un'imposta personale mentre se è tassato *ex sé*, per il solo fatto che è prodotto, lo schema ricalca quello tipico dell'imposta reale.

Le imposte fisse,
progressive e
proporzionali

Generalmente le imposte personali si caratterizzano per le aliquote **progressive** ma da tale requisito non è possibile trarre una regola assoluta. Analogamente le imposte reali sono tendenzialmente **proporzionali**.

Un'altra distinzione assume la misura del tributo in base all'aliquota e consente di distinguere le **imposte fisse, proporzionali e progressive**. L'**imposta fissa** è stabilita dalla legge in misura invariabile, a prescindere dall'ammontare della ricchezza colpita dal tributo, ed è quella più semplice sul piano applicativo (ad esempio, l'imposta di registro in somma fissa o l'imposta di bollo).

Tuttavia, nelle imposte più complesse il tributo varia per effetto dell'applicazione di un parametro (il **tasso** o **aliquota**) ad una grandezza variabile (la **base imponibile**). In particolare:

a) nell'**imposta proporzionale** il tributo cresce o decresce in proporzione costante al variare della base imponibile (ad esempio, l'IVA, l'IRES o l'IRAP). In genere le imposte proporzionali sono ad *aliquota unica*;

b) invece, nell'**imposta progressiva** l'aliquota aumenta al crescere della base imponibile sicché gli incrementi di quest'ultima grandezza subiscono un prelievo via via maggiore (ad esempio, nell'IRPEF). Per tale ragione le imposte in esame si fondano su *più aliquote* che esprimono la misura della progressività del tributo in ragione delle scelte di politica legislativa.

I vari tipi di imposte progressive

Infatti, la progressività può essere:

1) *continua* nel senso che l'aliquota cresce incessantemente all'aumentare della base imponibile in base ad una formula matematica che esprime il tasso di progressività: si tratta di un modello di difficile applicazione che presenta l'ulteriore inconveniente di disincentivare la produzione di ricchezza aggiuntiva;

2) *per scaglioni* ove l'incremento dell'aliquota in misura più che proporzionale è determinato dai singoli scaglioni mentre resta proporzionale all'interno dello scaglione di riferimento; pertanto, gli scaglioni precedenti non sono mai messi in discussione dall'aliquota e dall'ampiezza di quello successivo e per tale ragione non presenta gli inconvenienti della progressività continua;

3) *per classi* se l'aumento dell'aliquota è più che proporzionale (come quella "a scaglioni") ma si applica all'intera base imponibile senza ripartirla in più grandezze; anche questo modello disincentiva la produzione di nuova materia imponibile perché il passaggio alla classe superiore determina una tassazione più onerosa sull'intera ricchezza prodotta.

All'opposto le **imposte regressive** sono quelle ove l'aliquota diminuisce al crescere della base imponibile: come vedremo al par. IV.5, il *nostro sistema tributario denota tratti di regressività* per la presenza di numerose imposte fisse, ritenute e regimi fiscali sostitutivi nonostante manchino esempi di imposte regressive in senso stretto.

Le imposte regressive

Le imposte si distinguono in **istantanee** e **periodiche** in ragione della natura del presupposto e dell'elemento temporale preso in considerazione. Sono **istantanee** le imposte il cui presupposto si realizza con il verificarsi di un fatto, con il compimento di un atto, con l'esercizio di un'attività o di una singola prestazione e generalmente tutte le imposte indirette hanno tale configurazione.

Le imposte istantanee e periodiche

Invece, nelle imposte **periodiche** il presupposto considera un periodo di tempo convenzionale (definito "**periodo d'imposta**"), che può coincidere o meno con l'anno solare, e per ciascuno di essi sorge una obbligazione tributaria autonoma che non è priva di collegamenti in assoluto con quelle precedenti e successive (ad esempio, l'IRPEF, l'IRES e l'IRAP).

Un'altra differenza è quella tra **imposte addizionali** e **sovrimposte** sebbene entrambe costituiscano un'impositiva aggiuntiva perché si applicano in aggiunta ad altre imposte. L'**addizionale** è l'inasprimento di una imposta con un'aliquota supplementare (ad esempio, le addizionali regionali dell'IRPEF); essa è priva di un assetto normativo autonomo perché segue la disciplina del tributo che integra.

Le imposte addizionali e le sovrimposte

Invece, la **sovrimposta** è, di regola, un **tributo autonomo** che si applica alla *base imponibile* di un'altra imposta e spesso il soggetto beneficiario del gettito è diverso tra i due tributi. Si tratta di un modello impositivo abbastanza utilizzato nel passato per soddisfare le esigenze della finanza locale.

La distinzione tra **imposte sostitutive** e **surrogatorie** e quella tra le imposte prelevate **a titolo definitivo** oppure **a titolo di acconto** è di derivazione giuridica.

Talvolta finalità promozionali o di semplificazione inducono il legislatore ad applicare un *tributo diverso* in luogo di quello (o di quelli) applicabile secondo le regole ordinarie. La relazione tra i due tributi è configurabile in termini di **specialità** con una sottile distinzione: se il tributo che prevale (ovvero quello speciale) ne sostituisce un altro (generale) interviene un rapporto di *sostituzione in senso stretto* e si evoca la categoria delle **imposte sostitutive**. Invece, se il tributo speciale si sovrappone parzialmente ad altri, riferibili ad un indice di ricchezza omogeneo, si richiama la categoria delle **imposte surrogatorie**.

Imposte sostitutive e surrogatorie

I tributi sostitutivi

Come vedremo al par. X.3, la differenza tra le due imposte è apprezzabile soprattutto dal punto di vista del presupposto, al punto che una parte della dottrina tende a ridimensionare la distinzione enfatizzando la comune appartenenza alla categoria dei **tributi sostitutivi** e la medesima attitudine ad escludere l'applicazione delle regole ordinarie.

Ritenute alla fonte
a titolo d'imposta e
d'acconto

Lo schema del tributo sostitutivo è richiamato in qualche caso anche a proposito delle **ritenute alla fonte a titolo definitivo o d'imposta** (*infra* al par. XII.8). A differenza delle **ritenute di acconto**, che obbligano al versamento del tributo a saldo, quelle **a titolo definitivo** esauriscono l'obbligazione tributaria ma tale indiscutibile caratteristica *non consente di ravvisare un tributo autonomo* anche perché non sono assistite da una disciplina propria.

Altri criteri di
classificazione

Infine, esistono altri criteri di classificazione delle imposte. Ad esempio:

- a) secondo la disciplina europea si distinguono i **tributi armonizzati** da quelli **non armonizzati** nonché la categoria dei **tributi ambientali**;
- b) in ragione del soggetto attivo del tributo è consolidata la distinzione tra le **imposte erariali** e quelle **locali**;
- c) in base alla disciplina dei modelli impositivi talvolta è possibile distinguere le **imposte principali**, da quelle **complementari** e **suppletive** (come accade nell'imposta di registro).

5. *Segue: b) la tassa e le imposte di scopo.*

La tassa

La **tassa** è l'istituto che storicamente ha determinato le maggiori difficoltà di inquadramento a causa della commistione di profili economici e giuridici. Peraltro, essa è passata da una iniziale assimilazione ai tributi (come accade nel linguaggio corrente) alla spiccata divergenza di opinioni sui requisiti qualificanti, fatta salva la distinzione rispetto alle entrate di diritto privato.

Gli elementi essen-
ziali della tassa

Gli **elementi essenziali** della tassa sono **tre** ovvero:

- a) il *collegamento* tra un'attività o un servizio prestato dallo Stato ed il pagamento di una somma di denaro da parte del richiedente;
- b) l'*assetto più o meno commutativo*, che spesso è integrato dal riferimento alle prestazioni pubbliche divisibili;
- c) ed il *requisito della coattività*, esaminato al par. 2, in quanto manifestazione della sovranità dello Stato.

La tassa quale pre-
stazione imposta *ex*
art. 23 della Cost.

La **coattività** è il requisito meno problematico ed è sufficiente per includere la tassa tra le **prestazioni imposte** di cui all'art. 23 della Cost. (*infra* al Cap. III) anche in forza di un orientamento univoco della Corte Costituzionale. In questa prospettiva la tassa, analogamente agli altri tributi, è connotata da *profili autoritativi che sottraggono la misura dell'obbligazione tributaria dalla volontà del soggetto passivo*.

Più complessa è l'incidenza degli altri due requisiti anche se da tempo la dottrina, da un lato, svaluta la rilevanza giuridica della relazione tra il costo del servizio e l'entità del vantaggio conseguito dal privato e, dall'altro, non considera la richiesta del servizio un elemento costitutivo del rapporto.

Inoltre, la concezione dominante considera la tassa *un modello particolare di tributo in quanto il presupposto include lo svolgimento di un'attività della pubblica amministrazione* e sotto questo punto di vista è agevole cogliere la differenza rispetto agli altri tributi.

In realtà, la questione più controversa in merito alla tassa è l'**applicabilità dell'art. 53 della Cost.** (*infra* al Cap. IV) soprattutto perché la giurisprudenza della Corte Costituzionale è orientata *in senso negativo* enfatizzando l'assetto quasi commutativo dovuto alla rilevanza del *servizio pubblico divisibile* nell'ambito del presupposto. Ma tale conclusione si espone ad incongruenze, oltre a favorire profonde perplessità.

Infatti, in merito al primo aspetto, il legislatore potrebbe sottrarre qualsiasi tributo dalle garanzie dell'art. 53 della Cost. attribuendogli semplicemente una configurazione commutativa, senza trascurare che spesso il contribuente non ha la possibilità di fruire dello stesso servizio in modo alternativo. Inoltre, è dubbia la possibilità di ravvisare nella tassa un assetto commutativo – inteso nel significato civilistico desumibile, ad esempio, dalla materia dei contratti o del testamento – dal momento che in genere, non sussiste l'equivalenza economica tra la prestazione fruita ed il sacrificio economico subito.

In questa prospettiva si giustifica l'affermazione che la **tassa assume in sé gli elementi dell'imposta** – ovvero, se si preferisce, che le indicazioni della Corte Costituzionale richiamano un modello essenzialmente teorico – perché la copertura e la prosecuzione del servizio sono garantite in misura significativa (anche) dai tributi.

In definitiva, la tassa si caratterizza essenzialmente per il *rapporto, più o meno stringente, tra i servizi pubblici e le relative modalità di finanziamento* ma tale indubbia relazione non consente di sottrarla dall'area dei tributi, né è dirimente per ravvisare un assetto commutativo in senso stretto, mentre è pacifica la distinzione rispetto alle entrate di diritto privato. Piuttosto, lo svolgimento di un'attività pubblica in favore del privato consente di ravvisare in capo a quest'ultimo *una manifestazione di capacità contributiva* sicché anche le esperienze impositive definite impropriamente “tasse” dal legislatore concorrono alla copertura delle spese pubbliche e devono soggiacere alle garanzie previste dall'art. 53 della Cost.

Un modello particolare di imposta sono le cosiddette **imposte di scopo** che possono istituire i Comuni e le Province per finanziare un'opera pubblica. La definizione di “tributi di scopo” è utilizzata con finalità descrittiva per rappresentare i tributi il cui gettito è rigidamente

La rilevanza del collegamento con il servizio pubblico

Tassa ed art. 53 della Cost.

Assetto commutativo ed equivalenza delle prestazioni

Tassa ed elementi dell'imposta

L'imposta di scopo

destinato ad uno scopo specifico. Pertanto, si tratta di misure straordinarie giustificabili con il beneficio di cui godono i soggetti passivi a seguito della realizzazione dell'opera.

Tuttavia, a fronte di questa caratteristica comune, la struttura delle imposte di scopo è diversa ed anche il vincolo di destinazione assume un rilievo variabile rispetto agli elementi della fattispecie imponibile: per queste ragioni **non è possibile identificare una categoria giuridica autonoma ed omogenea**.

In aggiunta, nonostante l'assetto ispirato al **principio del beneficio**, le esperienze concrete non consentono di affermare con certezza se le imposte di scopo abbiano i tratti tipici dell'*imposta* oppure ricalchino lo schema della *tassa*. Ma in quest'ultimo senso depone il fatto che il tributo può coprire l'intero costo dell'opera nonché le ricorrenti clausole di garanzia presenti nei regolamenti istitutivi che impongono la restituzione delle somme versate se la costruzione dell'opera non inizia entro i termini previsti dal progetto esecutivo.

6. *Segue: c) il contributo.*

Maggiori difficoltà di inquadramento presentano il **contributo** e il **monopolio fiscale**, al punto che in dottrina sono stati collocati indifferentemente tra i corrispettivi di diritto privato, le imposte o le tasse in forza di distinti percorsi argomentativi.

L'ambiguità
della nozione di
contributo

L'ambiguità della **nozione di contributo** è stata favorita dalla sua derivazione economica nonché dalla genericità del termine e dall'utilizzo del legislatore per indicare forme variegate di concorso alle spese pubbliche. Ai fini rilevanti in questa sede, è sufficiente distinguere i **contributi atipici** dai **contributi in senso stretto**.

I contributi atipici

I **contributi atipici** comprendono i *contributi volontari* e per essi il carattere della spontaneità comporta l'esclusione dalla categoria delle prestazioni imposte. Invece, più incerta è la natura dei *contributi obbligatori* alla sicurezza sociale o alle assicurazioni obbligatorie anche se il sistema della contribuzione sociale è venuto progressivamente meno per effetto dell'assorbimento nella fiscalità generale.

*Segue: il contributo
in senso proprio*

Invece, i **contributi in senso stretto** sono quelli *che producono un vantaggio economico al contribuente per effetto dello svolgimento di un'attività pubblica o della realizzazione di un'opera pubblica*. Essi sono tendenzialmente compresi *nell'area dei tributi* in quanto l'utilità ricevuta dall'attività svolta dallo Stato o dall'ente pubblico esprime la capacità contributiva del privato. Invece, un'altra parte della dottrina sottolinea la differenza tra la natura *causale* del contributo in contrapposizione alla *acausalità* dell'imposta, con ciò ravvisando significativi elementi di sovrapposizione con la *tassa*.