

# INTRODUZIONE



## Capitolo Primo

# LA NOZIONE DI TRIBUTO

SOMMARIO: 1. L'ampio *genus* delle prestazioni imposte. – 2. La nozione di tributo.

### 1. L'ampio *genus* delle prestazioni imposte.

Il tributo è un'entrata pubblica di tipo coattivo. Questo primo connotato differenzia il tributo dalle altre entrate dello Stato e degli enti pubblici minori che sono acquisite *iure privatorum*, ossia mediante l'esercizio di attività di diritto privato della pubblica amministrazione (come nella locazione o nella vendita di un immobile o nella gestione d'impresе in regime privatistico, ecc.). Il tributo non deriva da rapporti contrattuali, ma dalla legge e, in conseguenza di essa, dall'attività pubblicistica esercitata *iure imperii*, nello svolgimento di una funzione fondata e disciplinata dalla legge. Viene così individuato quell'ampio *genus* delle prestazioni patrimoniali imposte, cui fa riferimento l'art. 23 Cost., non caratterizzate da corrispettività come nelle entrate di diritto privato, ma nelle quali l'acquisizione delle risorse patrimoniali avviene in conseguenza del verificarsi di atti o fatti che la legge prevede come fonte di obbligazioni a favore dell'ente pubblico e quale risultato dell'esercizio di potestà pubbliche di prelievo coattivo normativamente disciplinate.

Questo *genus* di entrate patrimoniali di diritto pubblico, il cui comune denominatore è costituito dalla coattività, non si esaurisce con la nozione di tributo, in quanto al suo interno si riscontrano forme di prelievo coattivo che non hanno natura tributaria.

Ne costituiscono un esempio le prestazioni coattive di natura pecuniaria che sono conseguenza della violazione di un dovere giuridico, e che sono comminate dal soggetto pubblico a titolo di sanzione. Esse, a differenza delle prestazioni patrimoniali di carattere tributario, non trovano il fondamento nella doverosità della partecipazione alle spese pubbliche, che è il principale connotato del tributo, costituendo invece la reazione dell'ordinamento alla condotta antidoverosa del privato. Detto in altri termini, il presupposto di queste prestazioni non è la realizzazione di un fatto economico, ma la realizzazione di un fatto illecito.

Ed ancora, non costituiscono tributo, pur rientrando nel novero delle prestazioni pecuniarie caratterizzate da coattività, i contributi obbligatori di previdenza e assistenza sociale, con riferimento ai quali prevale il carattere commutativo della prestazione imposta, costituita dal diritto di fruire di future controprestazioni dell'ente beneficiario (come la pensione di vecchiaia, d'invalidità, l'indennità di malattia, ecc.).

Anche le espropriazioni per causa di pubblica utilità rientrano nell'ampio *genus* delle prestazioni imposte. Con esse lo Stato consegue un'entrata di tipo coattivo consistente nell'acquisto della proprietà di un bene in natura, entrata controbilanciata dall'indennizzo che la legge pone a carico dell'ente espropriante. Con la conseguenza che in questi casi il parametro sul quale fondare il controllo di legittimità costituzionale del depauperamento coattivo sarà l'art. 42 Cost. (e non il successivo art. 53).

Differenziare il tributo dalle altre forme di prelievo coattivo rileva a diversi livelli:

a) la non assoggettabilità del tributo ad altre forme d'imposizione.

Ne è stato un recente esempio l'inapplicabilità dell'Iva sulla tariffa d'igiene ambientale, atteso il suo inquadramento tra le attività a fronte delle quali viene riscossa un'entrata tributaria, che perciò non rappresenta il corrispettivo per la fornitura di servizi; nel qual caso costituirebbe invece presupposto per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto;

b) l'attrazione delle "*controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati*" (art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992) nella giurisdizione speciale del giudice tributario;

c) l'assoggettamento di queste forme di entrata coattiva ai peculiari regimi attinenti all'accertamento, la liquidazione, la riscossione, i privilegi, ecc. dettati dalla normativa tributaria;

d) in rapporto con i precetti costituzionali, l'operatività del divieto per i tributi del ricorso al *referendum* popolare (art. 75 Cost.), la necessità che le pubbliche entrate siano equilibrate alle spese nel bilancio dello Stato (art. 81 Cost.), e l'attenuazione del principio d'inviolabilità del domicilio, per gli accertamenti e le ispezioni regolati da leggi speciali in quanto attinenti al tributo (art. 14). E, principalmente, l'assoggettamento del tributo al limite costituzionale di ragionevolezza e proporzionalità in relazione al principio di concorso alle spese pubbliche nella misura della capacità contributiva espressa dal contribuente (art. 53 Cost.).

## 2. La nozione di tributo.

Con tutte le incertezze legate ad ogni classificazione, può allora delinearci la nozione di tributo nel modo seguente: si tratta di un obbligo avente per oggetto una prestazione pecuniaria a titolo definitivo o a fondo perduto, nascente dalla

legge al verificarsi di un presupposto di fatto, non avente natura sanzionatoria, finalizzata al concorso alle pubbliche spese<sup>1</sup>.

Si sogliono poi distinguere tre figure di tributo:

- l'imposta;
- la tassa;
- il contributo.

*L'imposta.* – Per quanto riguarda la prima, è preferibile la definizione che attribuisce la natura d'imposta a quei tributi nei quali la prestazione patrimoniale è idealmente destinata al finanziamento di servizi pubblici indivisibili (sanità, sicurezza, giustizia, ecc.), ossia al finanziamento di servizi ed utilità in genere dei quali è destinataria, indifferenziatamente, la generalità dei consociati. La doverosità dell'imposta prescinde, dunque, da una specifica correlazione con un'attività dell'ente pubblico resa al soggetto tenuto alla prestazione pecuniaria coattiva. Si dice, in questi casi, che la prestazione imposta appartiene alle obbligazioni di riparto e come tale ha natura contributiva, e non commutativa. L'imposta si fonda infatti sul dovere di solidarietà sancito dall'art. 2 Cost. e la sua misura è determinata non dal beneficio ritraibile dal servizio dell'ente pubblico, ma dalla capacità contributiva del soggetto, di cui è espressione l'art. 53 Cost.

*La tassa.* – La tassa è invece il tributo in cui la prestazione pecuniaria è dovuta dal soggetto in conseguenza della fruizione o della fruibilità di un servizio o di un'attività pubblica a lui specificamente diretta, ossia in questo caso, a differenza dell'imposta, in relazione ad un servizio divisibile (tipico esempio è, al di là del nome, il contributo unificato per l'iscrizione a ruolo delle cause o anche il contributo annuale a carico degli avvocati a favore del Consiglio nazionale forense<sup>2</sup>).

In relazione a questo tributo si pongono i maggiori problemi d'inquadramento. Per il suo carattere di prestazione non avente, come l'imposta, natura contributiva,

---

<sup>1</sup> La Corte costituzionale (cfr. sentenza 9 luglio 2021, n. 149) indica i seguenti elementi caratteristici del tributo: “*Ai fini dell'individuazione di un tributo, è irrilevante il nomen iuris usato dal legislatore, occorrendo riscontrare in concreto e caso per caso se si sia o no in presenza di un tributo. Secondo il costante orientamento costituzionale, gli elementi indefettibili della fattispecie tributaria sono individuabili in una disciplina legale diretta, in via prevalente, a determinare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo, che non integri una modifica di un rapporto sinallagmatico, e nella destinazione delle risorse, connesse a un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, a sovvenire a pubbliche spese. Si deve comunque trattare di un prelievo coattivo, finalizzato al concorso alle pubbliche spese e posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva; tale indice, inoltre, deve esprimere l'idoneità di ciascun soggetto all'obbligazione tributaria*”.

<sup>2</sup> Per quest'ultimo, si veda Cass. 18 giugno 2019, n. 16340.

quanto piuttosto natura commutativa, la tassa si pone in stretta relazione con la fruizione del servizio reso dall'ente pubblico destinatario della prestazione pecuniaria. Il margine di differenziazione tra la tassa ed il corrispettivo per pubblici servizi, che non è tributo, diviene in molti casi assai tenue.

Anche in questo caso, pur con il rischio di adottare soluzioni troppo semplicistiche, la linea di discriminazione tra le prestazioni di carattere commutativo che rientrano nella categoria della tassa, e le prestazioni di carattere corrispettivo che vanno invece inquadrare nella categoria delle remunerazioni dei servizi pubblici, come tali estranee alla nozione di tributo, è costituita dalla circostanza che si è nell'orbita della tassa allorché il servizio, per il quale è dovuta la prestazione pecuniaria, ricada nell'esclusiva dello Stato o degli enti pubblici minori, poiché collegato all'emanazione di atti amministrativi o giurisdizionali, ovvero collegato ad effetti che solo l'esercizio della funzione pubblica può determinare, trattandosi di atti espressione di sovranità.

Per converso, i servizi resi dall'ente pubblico che anche il privato potrebbe realizzare in regime di libera concorrenza danno tendenzialmente luogo a corrispettivi, come canoni, tariffe, ecc., che vanno considerati estranei alla nozione di tassa, in quanto ricadenti nel regime delle prestazioni di carattere privatistico. La possibilità dell'interessato di fruire del servizio attingendo alle diverse alternative offerte dal mercato privato, infatti, la prestazione pecuniaria del carattere della coattività, che si è visto essere caratteristica propria del tributo, spostando la disciplina dell'acquisizione dell'entrata e dell'adempimento nel calco delle obbligazioni contrattuali di diritto privato.

Non è molta, in definitiva, la distanza di questa impostazione rispetto a chi preferisce individuare la linea di demarcazione tra i corrispettivi per pubblici servizi e la tassa a seconda che la fonte della prestazione derivi (nel primo caso) da un contratto o invece sia la conseguenza (nel secondo caso) dell'esercizio di poteri autoritativi del soggetto pubblico.

S'è già detto della rilevanza pratica della distinzione della tassa dai corrispettivi di diritto privato. Si segnala in particolare che la tassa non è soggetta, a sua volta, all'applicazione di tributi (come l'Iva); mentre il corrispettivo di diritto privato è base imponibile per la loro applicazione.

Nel rapporto con l'imposta, la distinzione rileva invece per non essere la tassa in relazione diretta con il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost. Si ritiene, infatti, prevalentemente che questo principio non operi rispetto alle tasse, le quali sono correlate non alla situazione di fatto del contribuente che manifesta una certa capacità contributiva, quanto piuttosto al servizio individuale reso dall'ente pubblico nei riguardi dell'obbligato ed in tendenziale rapporto con il costo sostenuto per la sua erogazione. Ne consegue che può assumere importanza ai fini della legittimità del pagamento della tassa che il servizio dell'ente pubblico a cui è correlata la prestazione pecuniaria sia reso effettivamente.

Di questa esigenza si rende interprete lo stesso legislatore. Così, per fare un esempio, la tassa sui rifiuti Tari è dovuta nella misura del solo 20 per cento della tariffa in caso di significative violazioni nello svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti, oppure è limitata al 40 per cento della tariffa se il punto di raccolta è distante (cfr. art. 1, commi 656 e 657, legge n. 147 del 2013).

*Il contributo.* – Per concludere con le differenziazioni in tema di tributi, l'ultima delle figure è il contributo, per il quale può dirsi che si tratta di un tributo che ha una doppia natura. In parte ha natura d'imposta ed in parte natura di tassa. Si pensi al contributo dovuto al Comune per gli oneri di urbanizzazione conseguenti alla lottizzazione di un'area. Il contributo ha natura d'imposta per la finalità della prestazione legata alla realizzazione delle infrastrutture pubbliche (strada, illuminazione, parcheggi, ecc.) che costituiscono utilità di natura indivisibile; dal che consegue l'accostamento del contributo in questione all'imposta. E tuttavia, di queste infrastrutture il più probabile fruitore sarà proprio il titolare dell'area, con conseguente avvicinamento del tributo in questione alle caratteristiche della tassa.

La definizione di contributo è dunque quella del tributo corrisposto all'ente pubblico in occasione di un'opera di pubblica utilità, la quale si rivela particolarmente vantaggiosa per i soggetti che alla contribuzione sono tenuti.

*Distinzioni all'interno della categoria delle imposte.* – Le imposte costituiscono la categoria più rilevante dei tributi. Occorre tenere conto delle distinzioni all'interno di questa categoria sinora considerata unitariamente.

#### A) *Imposte dirette e imposte indirette.*

La prima rilevante distinzione è tra imposte dirette ed imposte indirette. Alla base di questa differenziazione sta il rapporto esistente tra il presupposto di fatto individuato dal legislatore come fattispecie imponibile ed il suo essere indice di capacità contributiva. La fattispecie può essere infatti manifestazione diretta della capacità contributiva, come avviene per le imposte che colpiscono il reddito oppure il patrimonio. Oppure, la capacità contributiva può essere manifestata indirettamente, attraverso il compimento di atti di trasferimento o di consumo con i quali la ricchezza è utilizzata e dunque si manifesta, indirettamente, nella titolarità del soggetto che li compie. Imposte indirette sui trasferimenti sono l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e donazioni (anche se sull'inquadramento di quest'ultimo tributo non vi è concordia di posizioni nella dottrina), le imposte ipotecaria e catastale. Imposta sul consumo è l'Iva ed anche le accise, che sono le imposte pagate dalle imprese di fabbricazione di alcuni beni, come gli spiriti, gli zuccheri, i carburanti, gli oli minerali, successivamente traslate economicamente sui consumatori attraverso la maggiorazione del prezzo di vendita del prodotto.

Questa differenziazione tra imposte dirette ed imposte indirette si fonda, dunque, sulla scelta compiuta dal legislatore di elevare a presupposto dell'imposizione i fatti economici a seconda del rapporto che intercorre tra essi e la capacità contributiva di cui sono manifestazione. Consente allo Stato, attraverso l'opportuno dosaggio di queste due differenti leve dell'imposizione della ricchezza, di attuare, a seconda delle congiunture economiche attraversate, le più opportune azioni di politica economico-finanziaria.

### B) *Imposte proporzionali e imposte progressive.*

Questa differenziazione poggia sul rapporto che intercorre tra la base imponibile del tributo e l'ammontare dell'imposta dovuta. Rapporto che è espresso dall'aliquota (cioè dalla misura percentuale) d'incidenza del prelievo fiscale. Sono proporzionali quelle imposte nelle quali questo rapporto tra la base imponibile e l'ammontare dell'imposta dovuta è percentualmente costante. Come avviene per l'Iva o per l'Ires.

Sono invece progressive quelle imposte nelle quali la percentuale d'imposizione varia al variare delle dimensioni della base imponibile. Come accade nell'Irpef.

La progressività può poi essere attuata per classi.

In questo caso, l'aliquota varia in ragione delle diverse classi in cui il legislatore ha eventualmente differenziato i contribuenti (ad esempio, nell'imposta sulle successioni e donazioni l'aliquota cresce al crescere della distanza del grado di parentela con il *de cuius* del successore).

La progressività può essere lineare o per scaglioni.

In questa seconda ipotesi le aliquote sono differenziate a seconda dei diversi livelli di ricchezza, detti appunto scaglioni, cui è suddivisa la manifestazione di ricchezza del contribuente oggetto d'imposizione (l'Irpef è un'imposta progressiva per scaglioni di reddito – cfr. art.11 del Tuir).

### C) *Imposte personali e imposte reali.*

Sono personali le imposte il cui ammontare si presta ad essere determinato tenendo anche conto di situazioni personali e familiari del soggetto contribuente alle quali il legislatore tributario ha attribuito a questi fini rilevanza (come avviene nell'Irpef). Sono invece reali quelle imposte che sono misurate in relazione alla fonte produttiva della ricchezza, indipendentemente dalla situazione personale e familiare del percettore.

Le imposte reali sono proporzionali, e la circostanza che nella determinazione dell'ammontare dovuto si prescinde dal considerare la situazione personale del percettore, rende questo tipo d'imposizione particolarmente adatta a colpire le fattispecie imponibili realizzate da soggetti residenti all'estero. Nei loro confronti, infatti, la sovranità impositiva dello Stato di non residenza, nel cui territorio il

reddito è stato prodotto (c.d. Stato della fonte del reddito), è limitata alla sola ricchezza prodotta dalla fonte.

Questa modalità d'imposizione è presente anche nella tassazione del reddito dei soggetti residenti, nei casi individuati settorialmente dal legislatore, casi in cui questo tipo di prelievo a carattere reale e non personale risponde maggiormente alle finalità di semplificazione del prelievo, allontanando anche il pericolo di evasione dell'imposta.

Si pensi alla tassazione degli interessi bancari maturati sul conto corrente di un soggetto privato: la tassazione si esaurisce con il prelievo alla fonte effettuata dalla Banca, realizzando economie sia sul piano degli adempimenti formali che dell'effettività del gettito che ne consegue.

