

La giurisprudenza costituzionale in materia tributaria. Profili sostanziali: la definizione del tributo.

Vorrei innanzitutto ringraziare per l'invito a partecipare ad una così stimolante esperienza didattica e di confronto fra le diverse prospettive di analisi del dato giurisprudenziale e dei rapporti fra le diverse giurisdizioni.

Il tema a me assegnato propone un'impressionante vastità di tematiche. Tenuto anche conto dell'ampio contributo fornito, l'anno passato, dal prof. Fantozzi, che ha esaustivamente delineato le molteplici linee evolutive ed i nuclei problematici emergenti, in materia tributaria, dalla giurisprudenza della Corte costituzionale nella sua più che sessantennale attività, mi sembra preferibile soffermarmi oggi su di un unico tema, ma di rilevanza fondamentale, per sua natura idoneo ad influire sui problemi di legittimità costituzionale attinenti qualsiasi profilo sostanziale del sistema tributario.

Mi occuperò pertanto della definizione del tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale.

1- Implicazioni ideologiche della nozione e pluralità di definizioni del tributo.

La nozione di tributo si rivela teoricamente difficile e necessariamente discussa e discutibile perché direttamente condizionata da presupposti ideologici spesso non evidenziati (e talvolta nemmeno percepiti) da chi affronta l'argomento.

E' sufficiente il raffronto fra la classica nozione, di ispirazione liberale, che articola la fiscalità, intesa come sistema delle remunerazioni dei servizi pubblici, includendovi imposte, tasse, tributi speciali (e, se si vuole, monopoli fiscali) e l'altrettanto (o forse più) risalente tesi per cui il tributo è essenzialmente manifestazione di sovranità, quindi, sulla scia della sistematica tedesca, identifica il diritto tributario come diritto delle (sole) imposte, per rendersi conto della difficoltà di formulare definizioni generalmente accolte del sistema tributario e del tributo.

A livello teorico, la divergenza tra i presupposti ideologici che, esplicitamente od implicitamente, condizionano i diversi autori determina notevoli divaricazioni fra le definizioni dei singoli istituti o categorie e della stessa nozione del tributo. Soprattutto, si manifesta una tendenza a differenziare nettamente le nozioni utilizzabili a fini classificatori ed interpretativi al livello della legislazione ordinaria da quelle rilevanti ai fini dell'applicazione di norme e principi costituzionali. In modo forse più sistematico, parte della dottrina ha elaborato la tesi, in astratto coerente con i principi generali dell'interpretazione (e specificamente dell'interpretazione giuridica), secondo la quale al termine "tributo" si devono attribuire significati diversi in funzione del contesto normativo in cui è inserita la disposizione contenente il termine stesso.

Esigenze di coerenza sistematica, che esprimono anche necessità di congruità applicativa, militano però a favore di soluzioni omogenee, tendenzialmente inclusive, in grado di superare anche divergenze derivanti da fattori meramente testuali.

Un esempio pertinente di elaborazione progressivamente inclusiva di istituti fiscali, che giunge a far coincidere la nozione di tributo con la tradizionale e più ampia delimitazione della fiscalità, è, ovviamente, rinvenibile nella disciplina legislativa dell'ambito della giurisdizione del giudice tributario.

2- La nozione "ampia" di tributo desumibile dall'art. 2 D. Lgs. n. 546/1992.

Come è noto, nell'evoluzione della disciplina del processo tributario si è passati da formule che definivano la giurisdizione delle Commissioni tributarie limitandola alle controversie relative a singoli tributi, nominativamente indicati, ad una clausola definitoria incentrata sul termine "tributi", nella massima possibile espansione del suo significato ("di ogni genere e specie comunque denominati").

La vicenda legislativa ha giustificazioni risalenti, giacché, nell'individuare l'ambito del legittimo esercizio del potere giurisdizionale in materia tributaria è tradizionale, nella nostra legislazione, il ricorso a formule "inclusive" (nell'art. 9 c.p.c. "imposte e tasse"). Ma il vero fondamento di questa evoluzione va ricercato nella giurisprudenza costituzionale che proprio nella giurisdizione in materia di tributi (di qualsiasi tributo, quindi nella più ampia accezione possibile del termine) ha individuato il tratto distintivo (ma anche il requisito necessario per la sua attuale permanenza) del giudice speciale tributario "preesistente" alla Costituzione, "revisionato" ai sensi della sua VI disposizione transitoria, quindi non in contrasto con l'art. 102 cost..

Sviluppando questa indicazione giurisprudenziale, il legislatore ha introdotto il termine "tributi" nell'art. 2 D. Lgs. n. 546/1992, dapprima nella formula limitata ai "tributi locali e comunali", poi (con la L. 28.12.2001, n.448) nella clausola generale addietro riportata.

La giurisprudenza della Corte costituzionale, e soprattutto della Cassazione, ha interpretato la disposizione senza porre minimamente in dubbio la sussistenza, nel sistema, di una nozione unitaria ed esclusiva del tributo ed è giunta ad una definizione sostanzialmente conforme a quella che emerge dalla casistica relativa ad altre norme e a diversi principi costituzionali. Tuttavia questo risultato, indubbiamente significativo, risulta parzialmente problematico quanto a livello di stabilità e non totalmente incompatibile con la tesi favorevole alla compresenza, nel nostro ordinamento, di nozioni diverse del tributo. In effetti la giurisprudenza costituzionale individua nelle controversie in materia di tributi solo un limite estremo alla legittimità costituzionale delle norme di fonte primaria che regolano la giurisdizione del giudice tributario. Tali norme risulterebbero incostituzionali se volte ad estendere la giurisdizione oltre quel limite, ma ben possono restringerla (anzi, lo stesso c. 1 dell'art. 2 D. Lgs. n. 546/1992 la delimita con riguardo alle "controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento").

La restrizione può derivare dalla previsione di requisiti ulteriori del tributo, in carenza del quale sarebbe precluso al giudice tributario di conoscere le relative controversie. Ad es., si potrebbe derivare da un'interpretazione combinata degli artt. 2, 10 e 19 D. Lgs. n. 546/1992 la conclusione che la giurisdizione del giudice tributario è limitata alle controversie relative ai soli tributi per la cui attuazione è emanato almeno uno degli atti indicati nel citato art. 19, seppure estensivamente interpretato, e nelle quali sia resistente uno dei soggetti di cui all'art. 10 (si noti che proprio a questa interpretazione fa riferimento – senza condividerla, ma definendola "non implausibile" – la motivazione della sentenza n. 116/2013, di cui oltre, al fine di ammettere la legittimazione della Corte dei conti a sollevare l'eccezione di illegittimità costituzionale della norma impositrice di una prestazione nel prosieguo della sentenza

identificata come tributo). Per converso, si è sostenuta (incidentalmente ed in contrasto, come vedremo, con il costante indirizzo della Corte costituzionale) la natura tributaria dei contributi previdenziali (cfr., ad es., Cass., Sez. penale, n. 29755/2013), fermo restando, naturalmente, che specifiche norme di legge attribuiscono al giudice ordinario la giurisdizione sulle relative controversie.

Il particolare assetto del rapporto fra principi costituzionali e autonomia normativa del legislatore ordinario nella fissazione dei limiti della giurisdizione del giudice tributario rende però possibile una ulteriore e più drastica soluzione: il legislatore ordinario potrebbe intervenire espressamente, fornendo, ad integrazione dell'art. 2 D. Lgs. n. 546/1992, una definizione del tributo più restrittiva di quella che attualmente fornisce alla giurisprudenza la base testuale dell'indirizzo interpretativo consolidato. La norma non sarebbe, in sé, incostituzionale, ma riproporrebbe il tema dei plurimi significati, a seconda del contesto, del termine tributo.

In definitiva, solo risalendo alla Costituzione ed al sistema dei principi che la connotano si può trovare fondamento per una definizione unitaria e relativamente stabile, in quanto "costituzionalmente necessaria", del tributo.

3- La rilevanza costituzionale della categoria "tributi": riferimenti testuali ed enunciazioni giurisprudenziali.

Come è noto, nella Costituzione i riferimenti testuali sono scarsi: il sostantivo "tributi" appare solo nell'art. 119 (ove si menzionano i "tributi propri"); l'aggettivo "tributario" è riferito, negli artt. 53, c. 2, e 117, c. 2 e 3, al "sistema", nell'art. 75, c. 2, alle "leggi"; significativamente, proprio la disposizione che più concorre a definirlo (l'art. 53, c. 1) non utilizza il termine. Di "tributi" (o "entrate tributarie") si tratta invece, espressamente, negli Statuti delle Regioni a statuto speciale, ove è essenziale l'individuazione, sia delle competenze normative ed amministrative degli organi regionali (e qui si fa anche riferimento al "sistema tributario" o all'"ordinamento tributario" i cui principi devono essere osservati), sia degli istituti che danno luogo ad entrate erariali attribuite, per intero o per quote alle Regioni stesse.

I profili di rilevanza costituzionale degli istituti e delle vicende attuative della fiscalità sono, evidentemente, ben più numerosi di questi limitati riferimenti testuali ed emergono nelle numerosissime sentenze emesse in materia dalla Corte in oltre un sessantennio di attività. Mi sembra però che, pur nella diversità delle questioni affrontate e risolte, questa giurisprudenza sia caratterizzata dalla costante esigenza di elaborare, anche con progressivi affinamenti terminologici, una nozione unitaria del tributo. Per una più esaustiva argomentazione a sostegno di questo assunto si può fare riferimento al saggio del prof. Frasoni pubblicato nel volume sui cinquanta anni della Corte costituzionale.

Nel periodo più recente, la Corte sembra aver preso coscienza della necessità e rilevanza, anche in termini di indirizzo per la giurisprudenza futura e di incentivo all'intrinseca coerenza delle decisioni, di una definizione stabilizzata del tributo. Laddove le implicazioni fiscali delle norme della cui legittimità costituzionale si discute assumono rilievo ai fini della decisione, la motivazione delle sentenze riporta una compendiosa definizione, via via perfezionata, che sembra ormai cristallizzata.

Appunto da questa definizione deve, a mio avviso, prendere le mosse ogni ulteriore considerazione sull'argomento.

4- *La definizione e le singole proposizioni che la costituiscono:a) il testo consolidato;*

La formula definitoria che, sia pure con minime varianti, si riproduce in tutte le sentenze più recenti aventi ad oggetto discipline la cui qualificazione fiscale assume rilievo ai fini del giudizio può essere tratta dalla sentenza n. 304/2013, al punto 5 delle considerazioni in diritto, ed è la seguente:

“gli elementi indefettibili della fattispecie tributaria sono tre:

la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una (definitiva) decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo;

la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico;

le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, devono essere destinate a sovvenire pubbliche spese.”

Formule pressoché identiche si trovano in altre sentenze (ad es., sentenze nn. 310/2013; 154/2014; 219/2014; 70/2015 – nella motivazione delle ultime due con aggiunta di un'ulteriore clausola definitoria rinvenibile nella precedente giurisprudenza, ad es., nella sentenza n. 73/2008: “prelievo coattivo finalizzato al concorso alle pubbliche spese posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva”).

Va premesso che il riferimento, nella definizione, dell'aggettivo “tributaria” al sostantivo “fattispecie” non deve essere inteso come un richiamo a quello che nella tradizione dottrina e legislativa italiana è indicato come “presupposto del tributo” (o fatto imponibile, situazione base, fattispecie imponibile). Non bisogna dimenticare, infatti, che la definizione surriportata è funzionale al giudizio di legittimità costituzionale, avente ad oggetto norme, ed è destinata ad identificare e qualificare una “disciplina legale”. Dunque dell'*incipit* della formula definitoria non si deve valorizzare il potenziale conflitto con la dottrina dominante, che concepisce il tributo come dato effettuale, esso va piuttosto coordinato, in un'ottica funzionale, con la configurazione, a mio avviso più idonea, del tributo come assetto disciplinare, come istituto giuridico.

Insomma, forse impropriamente, il termine “fattispecie” sta qui ad indicare il complesso di norme rispetto alle quali la Corte è chiamata ad accertare l'eventuale non conformità a Costituzione.

Passiamo ora ad un esame analitico dei tre elementi della definizione.

5- *Segue: b) la (definitiva) decurtazione patrimoniale;*

Il primo periodo della definizione ha per soggetto la “disciplina legale”.

Viene così sinteticamente individuato l'elemento necessario di ogni “imposizione”, che è esercizio di un potere pubblico e presuppone quindi un atto in cui tale potere si esprime: legge, regolamento, atto amministrativo generale, provvedimento amministrativo collettivo od individuale.

L'aggettivo "legale" non limita la rilevanza della definizione alle sole prestazioni patrimoniali imposte in base ad una legge: ove manchi la necessaria "base" legislativa, la relativa disciplina risulta illegittima ed invalido, per violazione dell'art. 23 cost., l'atto (o gli atti, ad es., legge che delega all'amministrazione potere normativo od amministrativo senza fissare i necessari criteri e limiti e regolamento od altro atto che tale potere esercita) che determina la decurtazione patrimoniale; ma pur sempre di prestazione (per quanto illegittimamente) imposta si tratta. Altrimenti, la riserva di legge non potrebbe operare. Si dovrebbe invero (paradossalmente) concludere che l'atto, ad es., il regolamento, non impone una prestazione patrimoniale, ma regola un diverso fenomeno giuridico, dunque non viola l'art. 23 cost.. Detto in altri termini, la disciplina posta dalla norma costituzionale non può essere confusa con la fattispecie prevista dalla norma stessa, perché ciò ne determina l'inoperatività. Tuttavia, nel contesto in cui la definizione è posta, il riferimento alla sola disciplina "legale" appare giustificato: sin dall'inizio della sua attività la Corte ha sempre escluso che possano essere innanzi a lei sollevate eccezioni di incostituzionalità di atti diversi dalle leggi e dagli atti aventi forza di legge. Dunque, ferma restando la possibilità di "imposizioni" derivanti dall'esercizio di poteri diversi da quello legislativo, nell'esercizio della sua giurisdizione in via incidentale la Corte potrà conoscere solo della legittimità costituzionale di "discipline legali". Solo nei giudizi sui conflitti Stato-Regioni, od in genere in via diretta, possono assumere rilievo atti che non costituiscono espressione del potere legislativo (ad es., il caso deciso con la sentenza n.73/2008 riguardava un atto dell'amministrazione dello Stato, una circolare, che la Regione Sicilia asseriva ledere i suoi diritti sul gettito di un certo tributo; la Corte non nega la propria giurisdizione a causa della natura dell'atto, ma si limita a rilevare che la regolamentazione contabile e dell'accredito su di un determinato conto non pregiudica il diritto della Regione alle somme in questione).

Confermato il carattere della "coattività" della prestazione in quanto espressione di poteri pubblici, normativi od amministrativi, risulta poi pacifica l'irrelevanza della denominazione, e comunque della terminologia, utilizzata per designarla (per un esempio nella recente giurisprudenza della Corte di giustizia dell'U. E. si può richiamare la sentenza C/189/15, del 18.1.2017, in cui si qualificano pianamente come tributi prestazioni denominate dal legislatore italiano come "corrispettivi a copertura degli oneri generali del sistema elettrico").

Resta, a mio avviso, aperto il problema della possibile qualificazione come "imposizioni" di interventi autoritativi atti a produrre solo una parte (decisiva però ai fini della "decurtazione patrimoniale") di un più complesso assetto regolamentare, per il resto derivante da altra fonte (anche negoziale, in questo caso secondo lo schema dell'integrazione legale degli effetti del contratto – artt. 1339 e 1374 c.c.). Naturalmente, se la fonte del complessivo rapporto è principalmente negoziale, solo in parte integrata dalla legge o da atto dell'amministrazione, l'"imposizione" si rivelerà mezzo efficace per la copertura delle pubbliche spese solo in ragione del particolare assetto del mercato (ad es., monopolio legale o di fatto, mercato ad accesso limitato, prezzi regolamentati con notevoli margini di guadagno per il soggetto che subisce un aggravio della prestazione a suo carico, ecc.) che rende comunque appetibile, anche alle nuove condizioni, la conclusione del contratto.

La Corte ha talvolta ammesso la rilevanza di forme di "imposizione" prodotte da atti espressivi di poteri pubblici che integrano solo in parte assetti giuridici per il resto già disciplinati (è il caso delle sentenze sugli "sconti" sui prezzi dei medicinali imposti a favore di enti pubblici: ad es., sentenze nn. 70/1960 e 92/1972), altre volte l'ha, invece, negata (ad es. escludendo ogni rilevanza fiscale delle norme volte a ridurre le indennità di espropriazione di determinate categorie di beni ad importi di molto inferiori al valore di mercato dei beni stessi: sentenze nn.395/1996 e 148/1999).

La questione coinvolge il secondo elemento della definizione surriportata, sul quale tornerò più oltre, visto che questo tipo di interventi autoritativi “integra”, di regola, la disciplina di assetti “commutativi”. Ma non trova ancora, sempre a mio avviso, una soluzione definitiva nella giurisprudenza della Corte.

Pur rendendomi conto che la soluzione contrasta con risalenti e consolidate opinioni (ad es., circa la natura necessariamente estranea ad ogni forma di “imposizione” – quindi all’area della fiscalità – di rapporti di fonte negoziale), continuo a ritenere che un’idea di “coazione” inclusiva di forme di intervento autoritativo “parziale” rispetto al complessivo regolamento del rapporto consenta più agevoli ricostruzioni di istituti ricondotti dalla dottrina dominante e dalla giurisprudenza costituzionale all’area della fiscalità o comunque delle prestazioni patrimoniali imposte.

E’ il caso, ad es., dei monopoli fiscali, nei quali la “decurtazione patrimoniale” potrebbe considerarsi “imposta” con il provvedimento (atto amministrativo generale o regolamento, a sua volta previsto dalla legge) che fissa l’importo del corrispettivo a carico del consumatore (e, nel suo ammontare, la quota qualificata come “imposta di consumo”). E’ nota però la diversa costruzione teorica che assimila il monopolio fiscale ad un’accisa il cui soggetto passivo (“percosso” dal tributo) sarebbe il dettagliante, che la trasla sul consumatore (definitivamente “inciso”). La giurisprudenza della Corte parrebbe, in realtà, compatibile con ambedue le tesi (cfr., ad es., le sentenze nn. 209/1976 e 83/2015).

Il riconoscimento di forme di coazione “parziale” potrebbe poi essere utile a fornire giustificazioni a mio avviso sistematicamente più coerenti alle sentenze in cui si riconoscono forme di “imposizione di fatto” (cfr., ad es., Corte cost. nn. 72/1969, 127/1988, 236/1994, 215/1998); infatti gli assetti disciplinari in esse considerati parrebbero prevedere comunque un atto, espressione di potere pubblico, che determina l’entità della prestazione “imposta” al soggetto passivo.

D’altronde, l’inciso “in via prevalente”, nella proposizione in esame sicuramente riferibile alle ipotesi di concorso di più profili funzionali della disciplina, potrebbe anche implicare la non esclusività dell’intervento autoritativo, la possibilità che l’imposizione risulti da parte soltanto di una più complessa disciplina.

La manifestazione del potere normativo od amministrativo, per costituire “imposizione”, deve risultare funzionalmente ordinata (almeno in via prevalente) a determinare, nel patrimonio di un “soggetto passivo”, una “decurtazione patrimoniale”. Delimitare l’“imposizione” sotto il profilo funzionale vale a distinguere i fenomeni che qui interessano da altre ipotesi in cui i poteri pubblici sono esercitati, con riflessi diretti sul patrimonio dei privati, ma con finalità diverse dalla mera riduzione del loro patrimonio. Si possono portare ad esempio di interventi autoritativi incisivi del patrimonio del privato, ma con funzione diversa dalla sua “decurtazione”, le diverse ipotesi in cui la legge prevede la distruzione di beni dei privati, ma ordinata a soddisfare interessi generali (di natura edilizia od urbanistica, ma anche sanitaria, come nel caso degli ordini di abbattimento di bestiame infetto, e così via). Più complesso il caso della espropriazione per pubblica utilità, che tradizione normativa e giurisprudenza consolidata escludono dall’area delle prestazioni patrimoniali imposte, e comunque potrebbero dar luogo a decurtazioni patrimoniali solo nei margini fra il valore di mercato ed un “ristoro” che possa dirsi “non irrisorio”.

Per contro, restano inclusi nell’ambito dell’“imposizione” di prestazioni (non tributarie però) gli assetti normativi in cui il depauperamento patrimoniale realizza, in via principale, finalità sanzionatorie (ad es., se sono previste sanzioni pecuniarie amministrative) o reintegrativo – indennitarie (artt. 2041 e 2043 c. c.).

L’aspetto più innovativo di questo primo elemento della definizione consiste indubbiamente nell’uso dell’espressione “decurtazione patrimoniale”, che, letteralmente, ha portata più ampia dell’espressione

“prestazione patrimoniale” contenuta nell’art. 23 cost., ma esprime più compiutamente l’ambito di operatività del principio ivi enunciato, già individuato da parte almeno della dottrina. “Decurtazione” indica il risultato, in termini di riduzione del valore complessivo del patrimonio del soggetto passivo, del dispiegarsi degli effetti dell’“imposizione”. Sono infatti inclusi gli effetti di “ablazione reale”. Piuttosto che all’ablazione di cose (o diritti reali su cose), meno probabili dacché i sistemi tributari hanno abbandonato e superato i tributi in natura (la confisca, magari preceduta da sequestro per equivalente, dovrebbe, al più, estinguere obbligazioni preesistenti), si può pensare ad effetti estintivi (in tutto o in parte) di diritti di credito. D’altronde, l’effetto estintivo è “reale” in senso proprio, potendo realizzarsi, e dare soddisfazione all’interesse sotteso alla vicenda, a prescindere dalla collaborazione di altro soggetto.

Nella giurisprudenza recente della Corte si prendono spesso in considerazione ipotesi di riduzione di crediti pecuniari spettanti al soggetto passivo; ad es.:

- dell’indennità integrativa speciale spettante ai magistrati (sentenza n. 213/2012);
- del trattamento economico complessivo dei dipendenti pubblici (sentenza n. 213/2012);
- dei trattamenti pensionistici corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatoria (sentenza n. 116/2013);

si afferma infatti che il legislatore può intervenire, purché non irragionevolmente, anche su “diritti soggettivi perfetti” derivanti da contratti (o rapporti) di durata.

E’ però implicita, nell’idea stessa della decurtazione, la previa sussistenza del diritto parzialmente o totalmente estinto. Potrebbero essere apprezzate in quest’ottica le sentenze che hanno posto fuori della logica delle “prestazioni imposte” (qualificandoli come meri “risparmi di spesa”):

- i “blocchi” della progressione stipendiale dei diplomatici (n. 304/2013), dei docenti universitari (n. 310/2013), degli ufficiali della guardia di finanza (n. 154/2014), dei dipendenti degli istituti scolastici (n. 219/2014);
- nonché il “blocco” della progressione dei trattamenti pensionistici superiori a tre volte il minimo (n. 70/2015, che pure ha dichiarato incostituzionale il blocco stesso, ma sotto altro profilo, non attinente l’“imposizione di prestazioni” – si veda anche la sentenza n. 173/2013).

Anche rispetto alla nozione di “decurtazione” va comunque tenuto conto del potenziale limite derivante dal secondo periodo della definizione.

L’espresso riferimento alla “definitività” della vicenda patrimoniale parrebbe infine escludere la rilevanza, in questo contesto, dei prestiti forzosi, purché, naturalmente, “redimibili”, rispetto ai quali potrebbe però porsi il problema dell’eventuale esclusione (o rilevante riduzione rispetto alla misura stabilita dal mercato) degli interessi, in sé idonea a determinare una “decurtazione patrimoniale”.

In definitiva, questo primo elemento definitorio individua una categoria di istituti giuridici in sostanza corrispondenti a quelli che giurisprudenza e dottrina inquadrano fra le “prestazioni patrimoniali imposte” di cui all’art. 23 cost..

Poiché le ulteriori proposizioni che integrano la formula definitoria sono rivolte a precisare gli ulteriori caratteri distintivi dei tributi, trova qui conferma la tesi, di gran lunga prevalente in dottrina, secondo la quale tutti i tributi sono prestazioni imposte, anche se non tutte le prestazioni patrimoniali imposte sono tributi.

6- *Segue: c) gli ulteriori tratti distintivi del tributo rispetto alle prestazioni patrimoniali imposte. La destinazione a sovvenire pubbliche spese;*

I caratteri propri dei tributi, che pertanto li distinguono dalle altre prestazioni imposte, sono individuati dalla Corte mediante il ricorso a criteri funzionali, fermo restando che i profili funzionali si risolvono in caratteristiche strutturali degli istituti in questione.

L'elemento fondamentale della definizione, che individua il carattere proprio e fondamentale dei tributi, è posto al termine dell'ultima proposizione: le risorse derivanti dalla decurtazione "devono essere destinate a sovvenire pubbliche spese".

La frase parrebbe esprimere un'ovvietà: tutte le entrate pubbliche vanno a coprire (sono destinate a coprire) spese pubbliche; che operi il principio di unicità del bilancio, per il quale tutte le entrate in esso confluite sono indistintamente distribuite fra i capitoli di spesa, ovvero singole previsioni legislative dispongano specifiche destinazioni di determinate entrate a spese specificamente individuate, non vi è dubbio che ogni entrata sovvenga, in definitiva, a spese pubbliche.

Tuttavia la frase coglie esattamente la funzione del tributo come assetto disciplinare: tenuto conto di tutte le altre entrate pubbliche già previste (oltre a quelle tributarie, entrate patrimoniali in senso lato, indennitarie, sanzionatorie, ecc.), ciascun tributo esprime la scelta di porre *attualmente* a carico dei consociati parte delle spese pubbliche, fermo restando che quanto eventualmente non coperto da entrate ("attuali", appunto, rispetto alla periodicità del bilancio) andrà a costituire disavanzo (nei limiti consentiti dall'art. 81 cost.), spostando il problema nel futuro, probabilmente anche sulle generazioni a venire. L'istituzione del tributo, o la modifica della sua disciplina sostanziale, comporta quindi una scelta di grande rilevanza politica, implicando l'individuazione di chi, tra i consociati, dovrà sopportare il relativo onere e la fissazione della misura dell'onere stesso per ciascuno dei soggetti prescelti.

Per assolvere a tale funzione, il tributo deve necessariamente risolversi in disciplina idonea ad individuare: le spese cui si deve sovvenire (di regola mediante l'identificazione del soggetto attivo, ma, nei tributi di scopo, anche tramite specifiche prescrizioni circa la destinazione del gettito); i soggetti che dovranno a tali spese concorrere, sopportandone l'onere; le condizioni perché il concorso stesso si realizzi (cioè i fatti e situazioni al cui verificarsi esso è doveroso); la misura della compartecipazione di ciascuno (dall'abbandono del sistema del "contingente" stabilita, per i tributi maggiori, mediante identificazione di un parametro e di un rapporto tra questo e l'importo a carico di ciascun contribuente).

Il tributo come istituto giuridico si identifica dunque con la sua disciplina sostanziale, come definita da giurisprudenza e dottrina dominanti, relativa a soggetti, presupposto e misura, fissa o variabile. Questa articolazione disciplinare è sinteticamente evocata, nella definizione adottata dalla Corte, tramite il richiamo ad un "presupposto economicamente rilevante", fatto o situazione riguardo al quale si possono identificare: per riferibilità soggettiva, i soggetti passivi; per rilevanza economica, la "misura" del corrispondente indice di capacità contributiva, quindi del concorso del singolo contribuente alle singole spese.

Non si deve invece intendere la "connessione" con un presupposto economicamente rilevante come rinvio, nella definizione del tributo, alla necessità che il concorso avvenga "in ragione" della capacità contributiva

dei soggetti passivi: l'osservanza del principio di capacità contributiva è condizione di legittimità costituzionale del tributo, non suo criterio distintivo, altrimenti la relativa disciplina dovrebbe qualificarsi come "non tributo", estraneo all'area di operatività dell'art. 53 cost., e, come dimostra anche la giurisprudenza costituzionale addietro citata, la sua illegittimità costituzionale potrebbe essere dimostrata solo sulla base di altri parametri. Sembra invece chiaro che una disciplina ordinata al riparto dei carichi pubblici, ma non rispettosa del principio di capacità contributiva, va qualificata come tributo, ma dichiarata incostituzionale per violazione dell'art. 53 cost.. Anche in questo caso va evitata la confusione fra fattispecie e disciplina della norma costituzionale.

Questa parte della definizione pone quindi in luce la funzione del tributo in quanto disciplina di un parziale riparto fra i consociati delle spese pubbliche, ricondotta ad unità di istituto giuridico in ragione dell'indice di capacità contributiva adottato, che è criterio di riparto, dunque *ratio* ispiratrice delle singole norme in cui la disciplina si articola.

Si tratta di un elemento essenziale, non solo per l'identificazione del tributo, ma anche per un giudizio sulla sua legittimità costituzionale, ma non sempre la sua individuazione risulta sufficientemente ponderata; ad es.:

- la *ratio* dell'imposizione sui tabacchi è stata identificata esclusivamente nel disfavore per l'assunzione del principio attivo, della nicotina; qualificato così il tributo come istituto con funzioni meramente dissuasive del consumo della droga (quindi esclusivamente extrafiscale), si è pianamente dichiarata "incongrua", costituzionalmente illegittima ex art. 3 cost., la norma che estendeva l'imposizione a "prodotti succedanei" del tabacco, a prescindere dal loro contenuto di nicotina (sentenza n. 83/2015); per quanto la Corte abbia dovuto, in passato, sottolineare la funzione "dissuasiva", a tutela del diritto alla salute, del monopolio fiscale per respingere eccezioni di illegittimità costituzionale ai sensi degli artt. 41 e 43 cost. (e in sostanza negare anche la violazione dei principi del diritto comunitario), il tributo si qualificava originariamente, e forse in parte anche oggi, come imposta su di un consumo voluttuario, cosicché potrebbe apparire non incongrua l'estensione a "consumi succedanei"; certamente convincente l'ulteriore argomentazione che, valorizzando la scarsa determinatezza della definizione di tali consumi, rileva una violazione dell'art. 23 cost.;
- qualificato pacificamente come tributo il contributo unificato per l'iscrizione a ruolo (sentenza n. 73/2008), si dà atto della difficoltà ad individuarne il criterio ispiratore, ma ciò rende difficile motivare adeguatamente le sentenze che rigettano l'eccezione di ingiustificata disparità di trattamento dei ricorsi "cumulativi" nel processo tributario rispetto ad analoghe azioni nel processo civile (sentenza n. 78/2016) ovvero quelle attinenti le modalità applicative del "raddoppio" del contributo a carico del ricorrente la cui impugnazione sia integralmente respinta, dichiarata inammissibile o improcedibile (sentenza n. 120/2016); la mera evocazione di una funzione di "recupero" del costo dei processi non giustifica una diversità di trattamento (anzi è probabile che i costi del processo tributario siano inferiori), né un "raddoppio" a scopo di esclusiva "deterrenza" dell'impugnazione infondata.

Talvolta, però, è lo stesso legislatore a determinare incertezza circa l'effettiva *ratio* del tributo:

- nell'istituire la c. d. *Robin Hood Tax*, si è dichiarato un "intento" (l'imposizione di un "sovrareddito") incoerente con la disciplina effettivamente posta, che configurava una sovrimposta ordinaria sull'intero reddito di una certa categoria di operatori economici; la Corte ha avuto buon

gioco nel rilevare l'irrazionalità della scelta (sentenza n. 10/2015); forse ci si potrebbe tuttavia domandare quale sia, nell'identificazione della *ratio* degli istituti fiscali, la rilevanza di "dichiarazioni d'intenti" cui non corrisponde il dettato disciplinare, dal quale, per l'appunto, emerge un diverso criterio di riparto.

7- segue: la nozione di spese pubbliche;

La clausola della "destinazione a sovvenire pubbliche spese" presuppone una nozione di "spese pubbliche".

La Corte sembra ritenere pacifico il senso dell'espressione e non percepisce, al riguardo, alcun profilo problematico. Ciò si spiega, probabilmente, perché il criterio di identificazione delle pubbliche spese cui si fa implicito riferimento è quello soggettivo: sono pubbliche le spese degli enti pubblici. Ad esse è destinata, indistintamente, ogni entrata degli enti stessi secondo il principio dell'unicità del bilancio. Pertanto, ai fini dell'identificazione dei tributi, è sufficiente che la relativa disciplina indichi come soggetto attivo un ente pubblico. Tuttavia il principio dell'unicità del bilancio è derogabile dalla legge, che può espressamente destinare le "risorse derivanti dalla decurtazione" ad una specifica spesa che, se soggettivamente riferibile ad ente pubblico, è pubblica secondo lo stesso criterio soggettivo summenzionato; può darsi, però (si pensi all'eventualità di tributi con soggetti attivi di cui è per lo meno dubbia la natura pubblicistica) che la natura pubblica della spesa debba essere stabilita oggettivamente, sulla base di criteri analoghi a quelli utilizzati, ad es., in materia di servizi pubblici.

Come si è detto, la Corte sembra presupporre l'operatività del criterio soggettivo (pur evocando, talvolta, una distinzione fra tributi destinati a sovvenire "spese generali" ed altri il cui gettito è destinato a "singole spese pubbliche"). Anzi, talune prese di posizione potrebbero apparire testualmente eccessive laddove si afferma che requisito essenziale del tributo è l'acquisizione allo "stato" (sentenza n. 173/2016) o "al bilancio dello stato" (sentenza n. 70/2015), mentre è ovvia la natura tributaria di "decurtazioni" il cui importo è acquisito, con le modalità di riparto addietro indicate, da altri enti pubblici. Si deve però tener conto che quelle affermazioni, nei contesti in cui si pongono, mirano ad escludere dall'area della fiscalità (ma non delle prestazioni imposte) i "circuiti previdenziali" di cui oltre.

Invero, l'attribuzione della qualità di soggetto attivo di un tributo ("derivato" o meno) ad ente pubblico diverso dallo stato implica destinazione del gettito alle spese di quell'ente, necessariamente diverse da quelle di altri, ed anche dello stato. La nozione di bilancio pubblico allargato, determinante ai fini degli equilibri di bilancio, non esclude la rilevanza dei singoli enti (e dei loro bilanci) per la comprensione degli istituti fiscali. Si chiarisce, allora, il senso della "naturale" inclusione degli enti pubblici, ed eventualmente dello stesso stato, fra i soggetti passivi dei tributi, ove il legislatore non li escluda espressamente: sussistendone i presupposti, la "decurtazione patrimoniale" subita dal soggetto passivo, anche se pubblicisticamente qualificato, concorre a sovvenire alle spese pubbliche del soggetto attivo; si attua cioè una nuova "destinazione" (che non esclude quella impressa alle eventuali entrate tributarie del soggetto passivo). In un recente caso (sentenza n. 7/2017), il prelevamento, da parte dello stato, a carico di un ente previdenziale, del risultato attivo, in termini di risparmio di spese, della *spending revue* (prelevamento dichiarato comunque incostituzionale per specifici profili di irragionevolezza ed incongruità) ben poteva essere qualificato come tributo.

8- segue: l'esclusione delle "modifiche di un rapporto sinallagmatico".

La proposizione definitoria di cui mi riesce più difficile identificare l'esatta portata è quella che esclude dal novero dei tributi le "decurtazioni" consistenti in "modifiche di un rapporto sinallagmatico".

Una prima e più drastica interpretazione potrebbe infatti portare semplicemente al recupero della risalente ed autorevole opinione che esclude, appunto, dall'area della fiscalità tutti gli assetti giuridici connotati dallo scambio, dal sinallagma. Si tratta però di una tesi che nega la possibilità stessa di un'"imposizione" laddove il rapporto sia conformato dallo scambio, considerato forma "naturale" dei rapporti umani, in quanto tale incompatibile con la "coazione" o "coercizione" apprezzata essenzialmente come "alterazione" di tale assetto naturale. Nella giurisprudenza della Corte, invece, è espressamente ammessa la possibilità di "prestazioni imposte" in assetti latamente "corrispettivi" (si pensi alle già indicate sentenze sulle contribuzioni previdenziali obbligatorie). Naturalmente, queste considerazioni non escludono la rilevanza del sinallagma tra le prestazioni come possibile indice della natura negoziale, quindi non autoritativa, della fonte del rapporto; non sembra però che questo sia il senso della clausola in esame nel contesto di una definizione che presuppone la natura autoritativa della disciplina.

Personalmente, sono piuttosto portato a ritrovare, nell'espressione "modifica di un rapporto sinallagmatico" l'eco della distinzione fra interventi autoritativi che conformano l'intero rapporto nell'ottica di un complessivo riequilibrio, di una nuova valutazione di tutti gli interessi in gioco (alla stregua, ad es., degli interventi ordinati alla regolazione del mercato), ed altri, anch'essi espressione di potere normativo od amministrativo, che incidendo su una delle prestazioni, decurtano il patrimonio di una sola delle parti, determinando un corrispondente concorso alle pubbliche spese. E' questa, in effetti, la modalità dell'imposizione per integrazione solo parziale di regole di altra fonte cui ho accennato in precedenza e a suo tempo chiaramente evidenziata nella giurisprudenza sugli "sconti" sui prezzi dei medicinali.

Il riferimento al "rapporto sinallagmatico", considerato nel suo complesso, sembra inoltre emergere dalla più recente giurisprudenza, che lo estende ad assetti disciplinari di origine non contrattuale, ma pubblicistica, come quelli relativi a diritti e doveri dei dipendenti pubblici "non contrattualizzati", per i quali la Corte distingue interventi legislativi che riequilibrano, con modifiche di compensi, ma anche aumenti o diminuzioni di prestazioni lavorative, il rapporto complessivo, da nuove discipline che, per "decurtazione" dei soli compensi, impongono ai dipendenti vere e proprie prestazioni tributarie (si vedano, ad es., le già citate sentenze nn. 304/2013; 310/2013; 70/2015; 173/2016). Considerazioni analoghe compaiono laddove si sostiene che la riduzione di un trattamento pensionistico dopo la cessazione dell'attività lavorativa da parte dell'avente diritto non potrebbe comunque essere inquadrata tra le modifiche di rapporti sinallagmatici, visto che la prestazione lavorativa, già svolta, non può più essere modificata (sentenza n. 116/2013).

Infine, il "limite" qui posto nella definizione del tributo potrebbe, più semplicemente, corrispondere alla tesi, consolidata nella giurisprudenza costituzionale, che pone nettamente fuori dall'area della fiscalità i "circuiti previdenziali", perché connotati da forti elementi mutualistici (nella sentenza n. 47/2008 l'espressione "nesso sinallagmatico" è riferita proprio al rapporto previdenziale). La legittimità costituzionale di interventi legislativi in quest'ambito non potrebbe, in quest'ottica, essere valutata sulla base di parametri costituzionali relativi ai tributi (in particolare gli artt. 3 e 53 cost.), ma eventualmente sulla base di altri parametri (ad es., artt. 3, 36 e 38 cost.).

Questo orientamento, confortato dalla progressiva espansione dei criteri “contributivi” nella determinazione delle prestazioni previdenziali, corrisponde, però, all’implicita esclusione delle erogazioni previdenziali dalle “spese pubbliche” di cui all’art. 53 cost. ed imporrebbe, d’altro canto, la fissazione di un livello minimo di prestazioni (eventualmente “assistenziali”, ma rientranti fra le “spese pubbliche”) da assicurare anche in caso di carenza od insufficienza della “mutualità previdenziale”, obbligatoria o volontaria.

9- I “tributi giudiziari”, le tasse.

Resterebbe forse da chiarire un ultimo punto cui la definizione del tributo non sembra dare rilievo.

Con una serie di sentenze (a cominciare dalla n. 30/1964) la Corte ha affrontato il tema dei “tributi *lato sensu* giudiziari”, affermando, rispetto al recupero di “spese giudiziarie la cui entità è misurabile per ogni singolo atto”, che il prelievo per tale finalità non è riconducibile all’art. 53 cost., in quanto i criteri della capacità contributiva e della progressività possono riferirsi solo ad entrate correlate a “servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente”. Questo orientamento è stato confermato per un certo periodo di tempo (si vedano, ad es., le sentenze nn.23/1968; 41/1972, 149/1972; 62/1977). L’introduzione del contributo unificato, commisurato al valore della causa e configurato dalla stessa Corte come tributo soggetto ai principi di cui all’art. 53 cost. (sentenze nn. 73/2008; 78/2016; 120/2016), ha reso oggi inutile la distinzione con riguardo ai tributi giudiziari. L’originaria presa di posizione della Corte era però enunciata in termini generali e potenzialmente riferibile a tutti gli istituti classificati, secondo la risalente partizione, fra le tasse.

La questione ha un notevole impatto a livello sistematico. Infatti l’orientamento espresso nella succitata giurisprudenza della Corte è addotto dalla dottrina dominante a sostegno sia delle tesi che limitano l’area del diritto tributario alle sole imposte, sia dell’elaborazione di definizioni diverse del tributo in funzione dei diversi principi costituzionali e/o del diverso livello gerarchico delle norme da applicare.

Tralasciando il dibattito teorico, mi limiterò qui ad osservare che il tradizionale criterio distintivo delle tasse cui la citata giurisprudenza della Corte fa espresso riferimento si collocava e trovava giustificazione in una visione unitaria della fiscalità come fenomeno di “scambio” fra servizi pubblici e tributi, inclusivo anche delle imposte. Gran parte degli autori che affermano l’autonomia del solo “diritto delle imposte” ne traggono il carattere distintivo della più immediata connessione con l’esercizio del potere sovrano, così aprendo l’infinito dibattito sulla natura più o meno doverosa delle tasse, che conduce, di regola, ad assimilarne una parte alle imposte ed a negare alle altre la natura di prestazioni imposte.

D’altra parte, la stessa definizione, qui esaminata, del tributo ormai consolidata nella giurisprudenza della Corte assume a criterio identificatore della categoria (tratto, evidentemente, dall’art. 53 cost.) la destinazione a “sovvenire” alle pubbliche spese, che, in se, non implica alcuna rilevanza del rapporto fra “decurtazione patrimoniale” e costo, divisibilmente determinabile, di un “servizio” reso al contribuente.

Si potrebbe quindi concludere che, proprio in base a questa definizione, ogni istituto avente i caratteri della “prestazione patrimoniale imposta” e della “destinazione a sovvenire a pubbliche spese” vada incluso nell’unitaria categoria dei tributi, a prescindere dalla sua denominazione o qualificazione come “imposta” o “tassa”.

Resta, naturalmente, il problema di individuare il razionale rapporto tra questa nozione di tributo e la "capacità contributiva", cui necessariamente esso va collegato ai sensi dello stesso art. 53 cost.. Ma questo potrebbe essere l'oggetto di altro intervento.

Mi limiterò qui ad esporre una questione che sta emergendo nella prassi applicativa dell'imposta di registro.

Sin dai risalenti commentari e dalle classiche trattazioni in materia, si considera pacifica la qualificazione dell'"imposta fissa" come "tassa", mera remunerazione dello specifico servizio reso con la registrazione. Se ne deduce che per ogni atto registrato sia dovuta una sola imposta fissa. L'Agenzia delle entrate (circolari nn. 225/E/2008 e 44/E/2011) distingue invece le scritture nelle quali non sono rappresentate vicende indici di capacità contributiva ai fini dell'applicazione dell'imposta, sempre soggette ad una sola imposta fissa, a prescindere dal numero degli "atti" documentati (si portano ad esempio le rinunzie pure e semplici all'eredità, le procure, le delibere societarie non soggette ad imposta proporzionale), dalle scritture dalle quali risultino più negozi, indici ciascuno di capacità contributiva (e qui si citano le cessioni di quote di società a responsabilità limitata), cui si devono applicare, secondo la regola di cui all'art. 21 D. P. R. n. 131/1986, tante imposte quante sono le "disposizioni".

Trascuro i riferimenti alla storia del tributo, che potrebbero giustificare il regime della circolazione a titolo oneroso delle partecipazioni in società di capitali in termini di "esclusione" (per "surrogazione"/sostituzione con altri tributi e poi come effetto della Direttiva sulla circolazione dei capitali), con conseguente irrilevanza delle relative fattispecie come indici di capacità contributiva. Devo però rilevare che, nel ragionamento dell'Agenzia, il regime proprio della "tassa" è applicato perché manca un indice di capacità contributiva, mentre nell'originaria giurisprudenza sui "tributi *lato sensu* giudiziari" li si qualificava come "tasse" in base ad altre caratteristiche (la divisibilità del costo da recuperare) e quindi si negava l'applicabilità del principio di capacità contributiva. Per altro verso, la misura "fissa" del tributo vale anche come "importo minimo" del medesimo a fronte di indici effettivi di capacità contributiva, ma di ridotta rilevanza quantitativa (nell'art. 1 Tariffa allegata al citato D. P. R. n. 131/1986 è stato, ad es., inserito un minimo "fisso" di euro 1000, cui possono quindi corrispondere indici non del tutto irrilevanti di capacità contributiva).

Anche questo tentativo di connettere conseguenze pratiche alla distinzione tra imposte e tasse mi sembra dunque evidenziare piuttosto lo scarso fondamento sistematico della distinzione stessa nel contesto dei principi costituzionali e la maggior funzionalità della nozione unitaria del tributo desumibile dalla definizione adottata dalla Corte.

10- Conclusioni.

Sia pure con le precisazioni addietro riportate, ritengo che la definizione del tributo elaborata dalla Corte risulti, nel complesso, equilibrata, fornendo una nozione generale ed unitaria. Ad essa si può fare riferimento per l'applicazione dei molteplici parametri di legittimità costituzionale che interessano l'area della fiscalità, desumibili, in particolare, dagli artt. 2, 3, 53, 75, 117 e 119 cost., ma anche dagli Statuti delle Regioni a statuto speciale che alla categoria dei tributi fanno riferimento.

Peraltro questa definizione ha valenza sistematica, anche oltre l'ambito dei principi costituzionali. Essa corrisponde infatti al significato attribuito da dottrina e giurisprudenza alla formula "tributi di ogni genere e

specie, comunque denominati” di cui all’art. 2 D. Lgs. n.546/1992 e, nel rispetto dei diversi contesti normativi, dovrebbe essere utilizzata come base necessaria per un primo approccio interpretativo ad ogni disposizione contenente riferimenti alla categoria dei tributi, od, in genere, agli istituti della fiscalità.

Dalla giurisprudenza costituzionale sembrano, in definitiva, potersi trarre rilevanti argomenti a favore dell’unitarietà della nozione fondante l’intero diritto tributario come partizione razionale dell’ordinamento giuridico.

Andrea Fedele.