

CAPO PRIMO

IL CONCETTO GIURIDICO DI TRIBUTO

SOMMARIO: 1. Il tributo quale prestazione patrimoniale coattivamente imposta. – 2. I tributi e le “prestazioni patrimoniali imposte” di cui all’art. 23 Cost. – 3. Le distinzioni in tema di tributi: imposte, tasse e contributi. – 4. *Segue*: i c.d. monopoli fiscali.

1. Il tributo quale prestazione patrimoniale coattivamente imposta

1.1. Il primo problema che si pone al giurista, nell’affrontare lo studio del diritto tributario, è quello dell’individuazione e della definizione della nozione di tributo, quale nozione d’ordine strettamente giuridico-formale, in contrapposizione al concetto pur sempre giuridico, ma a contenuto eminentemente economico-sostanziale, che a nostro avviso assume invece rilevanza, come meglio si dirà più avanti, sotto il profilo costituzionale.

Si tratta di indagine che si pone logicamente come pregiudiziale ad ogni altra, sia per l’impossibilità, metodologica e sistematica, di procedere all’esame delle singole specie o categorie di tributi senza preliminarmente precisare quando e perché una certa prestazione debba o non debba considerarsi tributo; sia, prima ancora, per l’impossibilità di definire lo stesso ambito di operatività della particolare disciplina normativa dettata in materia di tributi, senza la previa determinazione del concetto dal quale tale materia deriva appunto la propria qualificazione.

Ma l’esigenza di una specifica definizione del concetto giuridico di tributo, quale concetto di genere, si impone anche sotto un altro profilo. Come si vedrà diffusamente quando si tratterà del processo tributario, la tutela processuale dei contribuenti contro gli atti d’imposizione dell’amministrazione finanziaria statale, nonché contro gli atti degli altri

enti forniti di potestà impositiva (regioni, province, comuni, ecc.), è demandata ad apposite commissioni tributarie, la cui competenza non è più limitata, come in passato, ai soli tributi tassativamente indicati dalla legge, ma si estende indifferentemente ad ogni tipo di tributo. Come testualmente dispone l'art. 2 del D.Lvo 31-12-1992, n. 546, sul processo tributario, "Appartengono alla giurisdizione tributaria (*si intenda: delle commissioni*) tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio ...". È evidente, di conseguenza, l'impossibilità di definire l'effettivo ambito di competenza del giudice tributario, senza previamente chiarire che cosa per tributo debba o non debba intendersi.

Nonostante la sua importanza e il suo carattere di pregiudizialità, il problema della definizione giuridica di tributo è stato tuttavia a lungo trascurato dalla dottrina e solo in epoca relativamente recente è stato affrontato in termini di stretta analisi giuridica. Ciò è dipeso in buona parte, come già abbiamo avuto occasione di osservare, da quella sorta di sudditanza psicologica di cui hanno sofferto gli studi di diritto tributario nei confronti della scienza delle finanze e che ha portato gli studiosi a soffermare inizialmente l'attenzione (anche per la mancanza di una qualsiasi disposizione di legge che definisse la nozione di tributo) su questioni tutto sommato d'ordine marginale, come la distinzione e la definizione delle varie specie o categorie di tributi, trascurando invece quello che è il vero problema di fondo, e cioè la distinzione dei tributi dai non tributi. E si spiegano altresì molti degli equivoci concettuali in cui ancora oggi si dibatte parte della dottrina (e talora la stessa giurisprudenza costituzionale, come vedremo a proposito delle tasse) per l'ingerenza di elementi o fattori d'ordine extragiuridico o pregiuridico, o comunque estranei a una valutazione strettamente giuridica del fenomeno impositivo.

1.2. La prima e più immediata connotazione che viene in evidenza, nell'individuazione e distinzione dei tributi rispetto ai non tributi, è indubbiamente data dal carattere coattivo della prestazione in cui si concreta il tributo. A meno di cadere in definizioni a sfondo economicistico o in definizioni aprioristiche e arbitrarie, non sembra infatti che, nel no-

stro sistema, possa darsi una nozione giuridica di tributo tanto ampia da comprendere anche prestazioni liberamente o volontariamente assunte. Anzi, proprio dall'esame dei principi e delle norme che disciplinano in via generale e particolare i vari tributi, nonché dall'esame delle stesse disposizioni costituzionali, chiaramente si delinea un concetto di tributo (quanto meno nei limiti in cui sia inteso con riferimento all'oggetto di tale disciplina) che implica in sé necessariamente, quale requisito essenziale, anche se non ancora sufficiente né esclusivo, quello appunto della coattività.

Bisogna peraltro intendersi sull'asserita coattività della prestazione tributaria, precisando sin d'ora che essa non ha nulla a che vedere con la c.d. realizzazione coattiva della pretesa tributaria, cioè con la possibilità che ha l'ente impositore di provvedere direttamente al soddisfacimento di tale pretesa mediante il ricorso a particolari strumenti esecutivi.

Parlando di coattività della prestazione, intendiamo semplicemente riferirci al fatto che tale prestazione è dovuta in forza di obbligazioni (o talora, come si vedrà, anche di obblighi) alla cui nascita è comunque estranea ogni partecipazione negoziale dell'obbligato (intesa come partecipazione diretta a obbligarsi). Coattività, quindi, con riguardo alla fonte dell'obbligazione (o dell'obbligo) in virtù dei quali la prestazione è dovuta (anche se poi, nel linguaggio corrente, si usa parlare *tout court* di coattività della prestazione).

1.3. All'affermazione del carattere coattivo della prestazione tributaria si riallaccia la nota definizione del tributo quale prestazione patrimoniale (normalmente di *dare pecuniam*) dovuta allo Stato o ad altro ente impositore in forza di un'obbligazione *ex lege*, cioè in forza di un'obbligazione la cui nascita è direttamente ricollegata dalla legge alla sussistenza, al verificarsi o al venire meno di determinati fatti o situazioni di fatto della vita sociale (i c.d. presupposti di fatto del tributo).

Tale definizione, generalmente accolta dalla dottrina e dalla giurisprudenza, non può però considerarsi del tutto soddisfacente, risultando inadeguata, da un lato, a circoscrivere e a distinguere con sufficiente precisione i tributi dai non tributi e, d'altro lato, ad abbracciare tutte le diverse fattispecie in proposito configurabili.

Va infatti osservato, come la dottrina non ha mancato di rilevare, che talora l'obbligo tributario non è correlato ad alcun diritto di credito dell'ente pubblico, per cui in tali ipotesi non si può propriamente parlare

di obbligazione (e quindi di rapporto obbligatorio), essendo se mai ravvisabile un semplice obbligo. Il rilievo è stato formulato, in particolare, a proposito della discussa categoria delle tasse, ma può formularsi anche a proposito di talune fattispecie tributarie inquadrabili fra le imposte, nelle quali la prestazione è dovuta senza che sussista (o senza che sussista ancora) un vero e proprio rapporto obbligatorio. Si veda, ad esempio, l'obbligo di versamento dell'acconto di imposta di cui all'art. 1 della legge 23-3-1977, n. 97.

Ma anche a voler prescindere da quest'ultimo rilievo, resta il fatto che, come la coattività non è carattere esclusivo della prestazione tributaria, così lo schema dell'obbligazione *ex lege* non può dirsi né tipico né esclusivo dell'obbligazione tributaria. Se è vero, infatti, che la sussistenza di una partecipazione negoziale dell'obbligato porta di per sé a escludere che si possa parlare di prestazione coattivamente imposta e quindi di tributo (quanto meno nel senso sopra precisato e fatto salvo quanto si dirà a proposito delle "prestazioni patrimoniali imposte" di cui all'art. 23 Cost.), non è peraltro vero che la mancanza di partecipazione negoziale da parte dell'obbligato comporti di per sé, necessariamente, la qualificazione della prestazione come tributaria. Anche obbligazioni di diritto privato possono nascere dalla legge (meglio, da fatto giuridico), come ad esempio l'obbligazione alimentare di cui agli artt. 433 ss. del codice civile.

Né d'altra parte può ritenersi sufficiente, a individuare in via particolare l'obbligazione tributaria, fare richiamo al carattere pubblicistico del rapporto in forza del quale la prestazione è dovuta. Certo, l'obbligazione tributaria è tipicamente un'obbligazione di diritto pubblico. Ma anche sottolineandone il carattere pubblicistico, resterebbe pur sempre da dimostrare che l'obbligazione tributaria sia veramente l'unica obbligazione *ex lege* di diritto pubblico in ipotesi configurabile. Senza considerare che la stessa nozione di pubblico appare tutt'altro che idonea a costituire un sicuro criterio di riferimento, data l'elasticità con cui essa è intesa e i dubbi che oggi investono la stessa tradizionale distinzione tra diritto pubblico e diritto privato.

Tanto meno può valere, al fine di meglio definire la natura tributaria dell'obbligazione, il criterio, a suo tempo proposto da una parte della dottrina, del riferimento allo *scopo* cui l'istituto tributario sarebbe preordinato, e cioè quello di procurare all'ente pubblico le entrate necessarie al proprio fabbisogno finanziario. Si tratta infatti di un criterio di

chiara derivazione economicistica, basato su di un elemento che non solo non appare esclusivo dell'istituto tributario, ma neppure essenziale alla sua qualificazione giuridica. Se è vero che i tributi sono normalmente un mezzo per realizzare un'entrata, ciò però non significa che debba escludersi natura giuridica di tributo in assenza di un tale scopo o, peggio ancora, che debbano qualificarsi come tributari, in senso giuridico, tutti e soltanto quegli istituti che a tale finalità rispondano. Fini diversi ben possono essere perseguiti dal legislatore mediante l'uso di uno stesso strumento giuridico, così come uno stesso fine può essere perseguito con mezzi e strumenti giuridici diversi, senza che l'intervento legislativo sia necessariamente legato a forme e strutture rigide ed esclusive. L'imposizione tributaria può ben prestarsi anche al perseguimento di finalità d'ordine extrafiscale. E può anche darsi che l'impiego dell'istituto tributario a tali fini risulti, in concreto, politicamente sconsigliabile o inopportuno o, al limite, dare luogo a un sindacato di incostituzionalità. Ma ciò non può in alcun modo incidere sulla qualificazione giuridica tributaria dell'istituto, ove questo sia stato strutturato e disciplinato secondo lo schema proprio dei tributi.

1.4. Un più sofisticato tentativo di approfondimento della specifica natura dell'obbligazione tributaria (anche se pur sempre con riferimento allo scopo cui sarebbe preordinato il tributo) è stato quello compiuto dalla c.d. teoria causale delle entrate, sulla quale si è sviluppato quel rigoglioso indirizzo dottrinale che fa capo al Griziotti e alla sua scuola di Pavia.

L'assunto da cui parte la teoria causale è, in sintesi, il seguente. Il potere tributario dell'ente pubblico non deve ritenersi illimitato e assoluto, ma, al contrario, delimitato e circoscritto dallo scopo cui i vari tributi sono preordinati, che normalmente è quello della copertura delle spese pubbliche e solo eccezionalmente può essere costituito (o accompagnato) dal diretto perseguimento di particolari fini pubblici (finanza extrafiscale). Poiché, d'altra parte, nel rapporto tra ente pubblico e privato, il dovere del secondo è necessariamente definito dal potere del primo, la sottolineata relazione causale tra imposizione tributaria e scopo perseguito è necessariamente destinata ad assumere giuridica rilevanza anche sul piano di un tale rapporto, operando quindi non solo come presupposto di legittimità della singola legge di imposta, ma altresì come condizione di validità della relativa obbligazione tributaria.

Anche l'obbligazione tributaria (al pari delle obbligazioni di diritto privato) avrebbe pertanto una sua specifica *causa* (intesa come vero e proprio elemento della fattispecie) che risiederebbe, a seconda dei diversi tipi di tributi, o nel godimento generale e indifferenziato dei pubblici servizi e, quindi, nella capacità contributiva in forza di essi determinatasi (imposte); oppure nell'utilizzazione particolare di un servizio reso divisibilmente e personalmente nei confronti di singoli soggetti (tasse); o in uno specifico vantaggio individuale tratto dall'esplicazione di un'attività pubblica a carattere generale e indifferenziato (contributi o tributi speciali); o, infine, nello scopo particolare cui il tributo è preordinato (tributi in funzione extrafiscale). Di conseguenza, il giudice dovrebbe dichiarare non dovuto il tributo, ogni qualvolta accerti la mancanza, in concreto, di un tale presupposto causale.

La teoria causale delle entrate ha subito nel tempo inevitabili modifiche e ripensamenti ad opera dei suoi vari seguaci, che ne hanno dato interpretazioni talora assai diverse, per il diverso modo di intendere il concetto stesso di causa e la sua funzione. Ma, quale che sia l'accezione con cui tale nozione venga intesa, ci sembra che nessun ulteriore chiarimento ne possa venire ai fini dell'individuazione e qualificazione del *genus* tributario. Perché, a parte l'ambiguità della terminologia usata (un'obbligazione legale, per definizione, non può che avere la sua causa nella legge), se parlando di causa ci si intende riferire alle ragioni d'ordine politico, economico e sociale che presiedono alle scelte normative, allora ci si rifà, anche qui, a fattori o elementi d'ordine prenormativo, che potranno anche avere un loro peso ai fini della ricostruzione della *ratio* della norma, ma non certo ai fini dell'individuazione e qualificazione della natura giuridica dell'istituto (salvo a confondere tra momento politico e momento giuridico, tra aspetti pregiuridici e aspetti giuridici). Oppure ci si intende riferire al particolare modo di strutturarsi della singola fattispecie impositiva, quale espresso dal fatto o situazione di fatto cui la legge ricollega il nascere dell'obbligazione tributaria, e allora ci si rifà, in definitiva, a quello che è il presupposto di fatto del tributo, cioè a un elemento che potrà servire a differenziare fra loro i vari tipi o categorie di tributi, ma che nessun apporto può fornire ai fini dell'individuazione e definizione giuridica del tributo quale concetto di genere.

In realtà, la teoria causale delle entrate trova spiegazione e giustificazione essenzialmente sul piano storico, come espressione dell'esigenza

(particolarmente sentita prima dell'emanazione dell'attuale Costituzione) di porre un limite al potere del legislatore tributario, mediante la formulazione di taluni principi che, per lo meno in sede interpretativa, fossero in grado di offrire un correttivo agli eventuali arbitri dell'ente impositore, assicurando di conseguenza una maggiore giustizia distributiva. In definitiva, come è stato acutamente osservato, si è trattato di una sorta di giusnaturalismo tributario, destinato a sopperire alle deficienze normative dell'ordinamento e alla mancanza, in allora, di più efficaci garanzie costituzionali (Allorio).

La situazione storica e giuridica in cui è maturato il tentativo compiuto dalla teoria causale delle entrate è però venuta meno con l'emanazione della nuova Carta costituzionale. La Costituzione del 1947, soprattutto con l'affermazione dei principi della capacità contributiva e dell'uguaglianza tributaria (nonché dello stesso principio di legalità dei tributi), ha colmato quella lacuna normativa che originariamente giustificava lo sforzo costruttivo operato dalla teoria causale, la quale ha pertanto esaurito, anche sotto tale profilo, la propria funzione nel campo del diritto.

1.5. In conclusione, va preso atto del fallimento dei tentativi di dare una definizione del concetto giuridico di tributo sulla base di criteri d'ordine ontologico o sostanziale. Anche il richiamo ai principi costituzionali, se appare essenziale ai fini di una più approfondita comprensione e valutazione dell'istituto tributario e del suo fondamento, risulta inidoneo a fornire più precisi criteri di definizione, per lo meno nel senso che qui interessa. Come già accennato, un tributo può anche risultare, in concreto, contrario ai principi costituzionali, senza che per questo ne muti la qualificazione giuridica di tributo, se congegnato e disciplinato come tale.

Ciò spiega l'attuale orientamento della dottrina, tendenzialmente portata a individuare e a definire i tributi (pur partendo da taluni dati tipici essenziali, come appunto il carattere coattivo della prestazione) soprattutto per differenza o per esclusione: dandone quindi una nozione d'ordine prevalentemente negativo, destinata a comprendere in sé tutte quelle prestazioni patrimoniali dovute dai privati all'ente pubblico in forza di obbligazioni o di obblighi che (nascono essi *ex lege* o da fatto giuridico, o trovino la loro fonte in un provvedimento della pubblica amministrazione) non derivino comunque né da illecito, né da contratto, né da

qualsiasi altra manifestazione di volontà dell'obbligato, e non siano riconducibili a nessun'altra fattispecie di diritto comune, ordinario o speciale.

La nozione di tributo viene così a prospettarsi, per dirla col Micheli, “come un concetto residuale, di una prestazione coattiva pecuniaria (almeno di regola), senza corrispettivo, che non possa essere riportata ad altri schemi giuridici, relativi ai rapporti tra l'ente impositore e il soggetto sottoposto al di lui potere di supremazia”.

Quanto alla giurisprudenza costituzionale, essa individua genericamente gli elementi essenziali del tributo “nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante” (Corte cost. n. 64/2008). Nel medesimo senso si vedano anche: Corte cost. nn. 26/1982, 63/1990, 2/1995, 11/1995, 37/1997, 73/2005.

2. I tributi e le “prestazioni patrimoniali imposte” di cui all'art. 23 Cost.

La coattività della prestazione tributaria (intesa, come si è visto, quale mancanza di ogni partecipazione negoziale dell'obbligato diretta ad obbligarsi) è dunque una caratteristica tipica e propria di ogni tributo. Se vi è stata partecipazione negoziale da parte dell'obbligato, non si può parlare di tributo, per lo meno nel senso che si è precisato.

Vi sono tuttavia delle situazioni in cui, pur in presenza di una partecipazione negoziale dell'obbligato, tale partecipazione è solo apparentemente libera e volontaria, essendo in realtà vincolata da uno stato di necessità o di bisogno (in ipotesi determinato dallo stesso comportamento dell'ente pubblico), che di fatto ne condiziona l'esercizio. Così, ad esempio, nel caso che lo Stato istituisca un monopolio su generi di prima necessità (sale, pane, farina; oppure acqua, gas, energia elettrica), imponendo corrispettivi per ciò stesso estranei alla logica di mercato.

In tali ipotesi, trattandosi di corrispettivi dovuti in base ad obbligazioni assunte contrattualmente (com'è per le forniture di acqua, gas ed energia elettrica), non è certamente possibile parlare di tributi, per lo meno nell'accezione qui accolta. Che infatti l'attività negoziale del privato sia posta in essere sotto la spinta di particolari condizioni di bisogno o in presenza di una situazione di monopolio o, comunque, in

posizione di debolezza o di soggezione, è questione che potrà eventualmente incidere sul piano della validità del negozio (o, al limite, assumere rilevanza sotto il profilo costituzionale), ma che non può certo trasformare la fonte dell'obbligazione da negoziale in non negoziale. La vendita di un genere di monopolio resta pur sempre vendita, e il prezzo pagato avrà pur sempre natura di corrispettivo e non di tributo, a prescindere dalle condizioni di esercizio del monopolio e dal fatto che oggetto del monopolio siano o non siano generi di prima necessità.

Ma, se non si può parlare propriamente di tributi, si tratta tuttavia di prestazioni la cui fonte genetica, pur in presenza di un apporto negoziale dell'obbligato, risente comunque di quello stato di condizionamento, di sostanziale coazione a cui l'ente pubblico costringe il privato, obbligandolo in certo senso a obbligarsi. Ed è appunto in questa più estesa accezione che, secondo la Corte costituzionale, deve intendersi la locuzione *prestazioni patrimoniali imposte* accolta dall'art. 23 Cost. ("nessuna prestazione ... patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"), a sottolineare la particolare situazione di sudditanza in cui viene a trovarsi il privato nei confronti dell'ente pubblico in tali ipotesi (si vedano, in particolare, Corte cost. nn. 72/1969, 127/1988, 236/1994 e 215/1998).

Le "prestazioni patrimoniali imposte" costituiscono quindi, sotto il profilo costituzionale, una categoria di prestazioni che, pur comprendendo in sé anche i tributi, è peraltro destinata ad abbracciare una più vasta realtà, in cui il carattere della cogenza può assumere una connotazione più sfumata e indiretta che nei tributi in senso proprio, ma pur sempre tale da giustificare l'operatività del principio di legalità anche nei loro confronti.

3. Le distinzioni in tema di tributi: imposte, tasse e contributi

3.1. Si è detto che la nozione di tributo sopra delineata rappresenta una definizione di genere, come tale destinata, per un verso, a segnare la linea di demarcazione dei tributi dai non tributi e, per altro verso, ad abbracciare tutte le varie specie, categorie e sottocategorie di tributi in proposito configurabili. A tale ambito deve quindi ricondursi anche la tradizionale tripartizione dei tributi in imposte, tasse e contributi. Il tributo rappresenta il *genus*; imposte, tasse e contributi rappresentano in-

vece le tre fondamentali *species* in cui il *genus* tributario dovrebbe articolarsi ed esaurirsi.

La distinzione, derivata dalla scienza delle finanze, ha perso oggi gran parte della sua importanza, proprio a seguito della definizione del concetto giuridico di tributo quale concetto di genere. Tuttavia merita ugualmente di essere esaminata, considerato che essa viene tuttora utilizzata non solo dalla dottrina e dalla giurisprudenza, ma dallo stesso legislatore (anche se non sempre in modo appropriato).

Il fondamento della distinzione in parola (pur nella varietà di accezioni e di formulazioni in cui è stata intesa) sta in definitiva nel diverso atteggiarsi di quel particolare elemento della fattispecie impositiva che è rappresentato dal c.d. presupposto di fatto del tributo.

Da un lato vi è l'*imposta*, che è dovuta per il semplice fatto della sussistenza di una certa capacità contributiva, quale direttamente o indirettamente manifestata dalla sussistenza di una certa ricchezza o capacità economica (reddito o patrimonio), indipendentemente da ogni correlazione con i servizi resi dall'ente pubblico nei confronti dell'obbligato.

In posizione in certo senso opposta sta la *tassa*, che si caratterizza per il fatto di essere dovuta in relazione all'esplicazione di una specifica attività dell'ente pubblico, svolta in via particolare e differenziata nei diretti confronti dell'obbligato.

Infine il *contributo* (o *tributo speciale*), che viene a porsi come categoria intermedia tra imposte e tasse, trovando fondamento in uno specifico vantaggio economico (destinato ad operare anche quale parametro di determinazione dell'ammontare del prelievo) tratto però dall'esplicazione di un'attività dell'ente pubblico a carattere generale e indifferenziato (e quindi non concernente in modo diretto o specifico l'obbligato, come invece nelle tasse).

3.2. Un tale modo di intendere la distinzione non è però unanimemente condiviso dalla dottrina. In particolare, esso è respinto (esplicitamente o implicitamente) sia da coloro che escludono le tasse (più precisamente, le tasse c.d. volontarie) dal novero dei tributi, qualificando peraltro come imposte le tasse c.d. obbligatorie (e quindi, *a fortiori*, i contributi), sia da coloro che, pur attribuendo alle tasse carattere tributario, ne sostengono tuttavia la natura di prestazioni volontarie o spontanee, riconducendo quindi al generale concetto di imposta, in contrap-

posizione al concetto di tassa, tutti i tributi che comportino prestazioni coattive.

Alla base di tali divergenze dottrinali sta, a nostro avviso, una serie di equivoci, talora d'ordine semplicemente terminologico, ma più spesso imputabili a un'errata o insufficiente analisi giuridica delle fattispecie prese in concreta considerazione.

Ci spieghiamo. Parlando di tasse, si fa comunemente riferimento, come si è visto, a prestazioni patrimoniali ricollegate all'esplicazione di una pubblica attività nei diretti confronti del privato: attività solitamente esplicita dall'ente pubblico a seguito di espressa richiesta del privato (o comunque occasionata da un suo particolare comportamento) e concretantesi, secondo le puntualizzazioni della dottrina più recente, nell'emanazione di provvedimenti a carattere amministrativo o giurisdizionale.

Orbene, quando si afferma che le tasse sono prestazioni volontarie o spontanee, ci si limita per lo più a desumere l'asserita volontarietà o spontaneità della prestazione dalla circostanza che volontaria o spontanea sia, in ipotesi, la richiesta del privato che ha determinato l'esplicazione della pubblica attività. Il che non sembra corretto.

Che volontaria o spontanea sia la richiesta del privato diretta a promuovere l'attività dell'ente pubblico non significa infatti, necessariamente, che volontaria o spontanea sia la prestazione in cui si concreta la tassa. La legge potrebbe, in ipotesi, ricollegare direttamente l'obbligo di prestazione del privato all'esplicazione dell'attività dell'ente pubblico, a prescindere dalla volontarietà o meno della richiesta. Così, ancora, la legge potrebbe, sì, attribuire rilevanza alla richiesta del privato, ma nel senso di considerare rilevante, quale presupposto del tributo (o, se si vuole, della prestazione coattiva) non già l'atto volontario in se stesso, ma il fatto della richiesta del privato, diretta a promuovere l'esercizio dell'attività dell'ente (Micheli). Senza considerare, infine, che la volontarietà della richiesta potrebbe assumere rilevanza non quale volontà negoziale, ma quale mero *fatto storico* o, comunque, quale semplice dichiarazione di volontà non negoziale.

3.3. La volontarietà della richiesta diretta a promuovere l'attività dell'ente pubblico non può dunque in alcun modo considerarsi elemento di per sé sufficiente a escludere il carattere coattivo della prestazione.

Spetterà all'interprete accertare caso per caso, con riguardo alla singola fattispecie normativa, l'effettiva natura della prestazione.

Ma quali che siano o possano essere, in concreto, i risultati di una tale indagine, ciò che qui interessa rilevare è come sia perfettamente configurabile l'ipotesi di prestazioni patrimoniali coattive, costituenti veri e propri tributi, ricollegate all'esplicazione di un'attività svolta dall'ente pubblico nei diretti confronti del privato, o, secondo la più ristretta e precisa formulazione cui si è accennato, dovute all'ente pubblico in relazione o in connessione all'esplicazione di una sua funzione fondamentale, comportante l'emanazione di atti amministrativi o giurisdizionali. E ciò a prescindere dal fatto che l'attività dell'ente pubblico sia esplicata d'ufficio o dietro richiesta del privato. Né vi è ragione (salvo a cadere in sterili discussioni d'ordine meramente terminologico) perché a tali tributi non possa attribuirsi la denominazione di tasse: individuando in tal maniera una categoria di tributi che, lungi dal contrapporsi alla categoria delle imposte in ragione di una pretesa diversa natura giuridica, da quelle finiscono in realtà per differenziarsi semplicemente ed esclusivamente in funzione del diverso atteggiarsi dei relativi presupposti impositivi.

Viene di conseguenza a cadere anche ogni preclusione concettuale alla configurabilità dei contributi in autonoma categoria. Ricondotti tutti i tributi, comprese le tasse, nell'ambito delle prestazioni coattive, e individuato il criterio distintivo dei vari tipi o categorie di tributi unicamente nel diverso atteggiarsi dei rispettivi presupposti di fatto, nulla vieta, da un punto di vista metodologico e sistematico, che proprio in funzione del diverso atteggiarsi di un tale elemento possano operarsi ulteriori distinzioni intermedie fra imposte e tasse.

In questo senso, e in questi limiti, ci sembra pertanto che alla tradizionale tripartizione dei tributi in imposte, tasse e contributi ben possa tuttora riconoscersi diritto di cittadinanza in campo tributario, purché sia ben chiaro che si tratta di una distinzione di comodo, che non mette in alcun modo in discussione la definizione che si è data del concetto giuridico di tributo, quale concetto di genere.

4. *Segue: i c.d. monopoli fiscali*

4.1. A completamento di quanto fin qui si è detto, è però necessaria un'ultima precisazione. Secondo una parte della dottrina, infatti, alle tre tradizionali categorie delle imposte, tasse e contributi dovrebbero aggiungersi i c.d. monopoli fiscali, quale categoria autonoma e distinta dalle precedenti.

Non ci sembra tuttavia di poter aderire a un tale indirizzo. Salvo a cadere in considerazioni d'ordine economico finanziario, estranee al mondo del diritto, non vi è infatti alcuna ragione, a nostro avviso, per ravvisare nei monopoli fiscali una figura di tributo (posto che di tributo si possa parlare) diversa dalle tre fondamentali categorie in precedenza delineate.

Come già si è avuto modo di osservare, sul piano del diritto la vendita di un genere di monopolio resta pur sempre giuridicamente una vendita, e il prezzo pagato conserva comunque natura giuridica di corrispettivo, a prescindere dalle condizioni di esercizio del monopolio o dal fatto che oggetto del monopolio siano o non siano generi di prima necessità. In realtà, l'acquirente consumatore nulla paga a titolo di tributo. Né il tributo può certo individuarsi nel divieto monopolistico in sé considerato (non essendo questo esclusivo dei monopoli fiscali), né tanto meno nello scopo del monopolio o nella particolare destinazione dei suoi proventi (già si è visto come lo scopo non sia elemento giuridico di individuazione del tributo, così come non lo è la sua destinazione). E tanto meno può avere rilevanza la particolare disciplina concernente la produzione, la circolazione e la vendita dei generi di monopolio.

Se un tributo (nell'accezione giuridica del termine) è in ipotesi configurabile, esso andrà pertanto ricercato *a monte* del fatto del consumo, come nel caso che un tributo sia posto a carico del beneficiario o del concessionario del monopolio. Ma si tratterà, allora, di un tributo che opererà e si caratterizzerà non diversamente dalle normali imposte di consumo applicate alla fonte o all'origine, come ad esempio i dazi doganali e le imposte di fabbricazione o, più in generale, le accise. Contribuente di diritto sarà il beneficiario o il concessionario del monopolio, mentre contribuente di fatto sarà l'acquirente del genere di monopolio, quale soggetto su cui è in definitiva destinato a ricadere l'onere economico del prelievo, a seguito del normale processo di traslazione del tributo attraverso il prezzo.

Se, invece, nessun tributo risultasse applicato a carico del beneficiario o del concessionario del monopolio, non si vede davvero come possa parlarsi di tributo o dove il tributo possa ravvisarsi. Salvo a confondere tra aspetti giuridici ed aspetti extragiuridici del fenomeno impositivo.

In realtà, ci sembra che la dottrina in esame, nel tentativo di dare a ogni costo una spiegazione ed una qualificazione giuridica dei monopoli fiscali in termini di tributo, abbia finito per trascurare due semplici ordini di considerazioni. In primo luogo, che le definizioni e le classificazioni operanti nel campo del diritto non necessariamente coincidono con quelle delle scienze economiche e finanziarie, rispondendo a criteri ed esigenze diversi. In secondo luogo, che gli strumenti a disposizione dell'ente pubblico, per procurarsi i mezzi economici necessari al perseguimento dei propri fini, non si esauriscono, sul piano giuridico, nell'istituto tributario, soccorrendo all'uopo anche altri mezzi ed istituti ugualmente utilizzabili a fini fiscali. Come infatti si può fare ricorso ai tributi in funzione extrafiscale, così ben possono perseguirsi finalità d'ordine fiscale (in senso economico-finanziario) anche mediante l'utilizzo di strumenti giuridici non tributari.

Può quindi ben essere che la fissazione di un prezzo (politico) altamente remunerativo, praticato in regime di monopolio, porti allo stesso risultato sostanziale che si avrebbe con l'imposizione di un tributo; ma questo non autorizza assolutamente ad attribuire natura giuridica di tributo a quello che, giuridicamente, altro non è che un prezzo.

4.2. Quanto si è detto a proposito dei c.d. monopoli fiscali dovrebbe servire a sottolineare ulteriormente come non sia possibile recepire *tout court* in sede giuridica le definizioni e le classificazioni delle scienze economiche e finanziarie, basate essenzialmente su criteri d'ordine economicistico, più che su criteri d'ordine giuridico, quali sono invece quelli su cui poggia la definizione del concetto di tributo più sopra accolta.

Questo però non significa, è bene precisarlo sin d'ora, che anche gli aspetti d'ordine economico-sostanziale del fenomeno impositivo non possano assumere rilevanza sul piano del diritto, sia pure sotto un diverso profilo.

Vero è che la tutela costituzionale espressa dal principio della capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1, Cost., e dal correlativo principio dell'uguaglianza tributaria, non è limitata ai soli tributi (in

senso strettamente giuridico), ma, come è fatto palese dallo stesso dettato normativo, si estende ad ogni forma di “concorso alle pubbliche spese”. E certamente il concorso alle pubbliche spese non si esaurisce nei soli tributi, potendo coattivamente attuarsi anche facendo ricorso a strumenti ed istituti che, pur non essendo qualificabili come tributari dal punto di vista giuridico, di fatto realizzano prelievi coattivi di ricchezza a carattere sostanzialmente impositivo, come tali destinati ad assumere rilevanza sotto il profilo costituzionale. Ma per un più approfondito esame dell’argomento, e in particolare su come intendere il concorso alle pubbliche spese cui si riferisce il primo comma dell’art. 53 Cost., si rinvia al successivo capitolo, dedicato appunto ai principi costituzionali.

