

# **Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative\***

*di Lorenzo del Federico*

**Sommario: Premessa. -1) Autorità e consenso nell'azione impositiva. -2) Autorità e consenso nella struttura dei tributi paracommutativi. -3) segue: riflessioni sui principi della capacità contributiva e del beneficio. -4) Nei tributi paracommutativi lo scambio di utilità non ha rilevanza sinallagmatica: sfuma la connotazione consensuale. -5) Il consenso nelle tasse facoltative. Conclusioni.**

## **Premessa**

Diritti dell'uomo, diritti dei cittadini, diritti dei contribuenti, dovere di concorrere alle spese pubbliche in base alla capacità contributiva di ciascuno, costruzione democratica del sistema fiscale, equilibrio tra l'autoritatività, immanente ad ogni prelievo coattivo, ed il consenso dei consociati all'imposizione.

Questo è lo sfondo delle riflessioni che seguono, in cui si ripercorrono alcune tematiche classiche della fiscalità, ma con l'intento di coglierne i profili di attualità emergenti nel corrente dibattito sulle ragioni del Fisco e sul consenso all'imposta<sup>1</sup>.

La dialettica tra autorità e consenso nell'imposizione tributaria si colloca nel rapporto Fisco-contribuenti su tre diversi livelli.

Il livello legislativo, laddove l'acquisizione del consenso dei contribuenti avviene nell'ambito dei sistemi parlamentari; dal «*no taxation without representation*» di cui alla Magna Carta del 1215, sino alle moderne costituzioni.

Il livello dell'azione impositiva, nel quale talvolta, e significativamente negli ultimi anni, all'attuazione del prelievo mediante moduli tipicamente autoritativi, si affiancano moduli consensuali.

---

\* Contributo elaborato nell'ambito dei seminari del giugno 2007 relativi al Dottorato di ricerca in "Diritti umani: Evoluzione, Tutela e Limiti"; Università degli Studi di Palermo - Dipartimento Politica, Diritto e Società.

<sup>1</sup> Il quadro di riferimento può essere colto in base ai fondamentali studi di: S. Holmes, C. R. Sunstein, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, Il Mulino, 2000; R. Lupi, *Società, diritto e tributi*, Milano, Il Sole 24 ore, 2005; F. Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, Il Mulino, 2007; M. Leroy, *La sociologia dell'imposta* (2002), (con Presentazione di C. Sacchetto), Catanzaro, Rubbettino, 2007.

Il livello della struttura dei tributi e quindi dei meccanismi impositivi, laddove tradizionalmente affianco ai tributi coattivi ed acasali (le imposte), si trovano i tributi «facoltativi» e causali (tasse e contributi).

Il primo livello, parlamentare e costituzionale, risulta oggi palesemente trascurato per molteplici ragioni, quali: la latente crisi del parlamentarismo, l'affermarsi dell'Unione Europea come entità giuridica ancora oggi carente di una Costituzione e di un adeguato sistema democratico-rappresentativo; il tecnicismo ed il particolarismo tributario, causa, ed al tempo stesso effetto, della continua ingerenza dei Governi e delle autorità fiscali nella legislazione di settore.

Viceversa da quasi un decennio si assiste allo sviluppo di moduli consensuali e di istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria; al fiorire di alternative all'autoritatività (o imperatività che dir si voglia).

Per alcuni istituti, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale e la transazione fiscale, i profili consensuali risultano marcati, per altri, e segnatamente per gli interpelli, tali profili risultano meno evidenti; ma in ogni caso il trend di sviluppo dei moduli consensuali risulta espansivo.

Il favor per la consensualità procede su due linee: si basa certamente sulle più moderne e recenti concezioni consensualistiche dell'azione amministrativa, che ormai permeano tutto il diritto amministrativo, ma al tempo stesso segue logiche tradizionalmente proprie e specifiche della fiscalità, e quindi recupera l'esperienza di vecchi istituti come il concordato, oggi mutato in accertamento con adesione, o come le risoluzioni ministeriali, da cui prende spunto la tipologia dei moderni interpelli.

Pertanto l'intreccio dogmatico che caratterizza l'inquadramento sistematico di tali istituti è dovuto per un verso al confronto tra autorità e consenso, e quindi in definitiva tra etero ed autoregolamentazione degli interessi<sup>2</sup>, e per altro verso all'equilibrio tra le categorie generali del diritto amministrativo e le categorie settoriali del diritto tributario, e quindi in definitiva al tradizionale dibattito sul "particolarismo" della nostra materia.

Un curioso dato sociologico sembra poi significativo: nel diritto amministrativo il trend consensualistico è stato ampiamente discusso fra i teorici e prontamente recepito con soddisfazione dai pratici e dagli amministrati<sup>3</sup>; nel diritto tributario il trend consensualistico ha suscitato

---

<sup>2</sup> In tal senso S. La Rosa, *Prefazione*, in AA. VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, S. La Rosa (a cura di), Milano, Giuffrè, 2007, V.

<sup>3</sup> La letteratura sul tema è vastissima, per i riferimenti essenziali rispetto all'evoluzione della tematica tributaria v.: M. Dugato, *Atipicità e funzionalizzazione nell'attività amministrativa per contratti*, Milano, Giuffrè, 1996; E. Bruti Liberati, *Consenso e funzione nei contratti di diritto pubblico*, Milano, Giuffrè, 1996; Id., *Accordi pubblici*, in Enc. Dir., Agg., 2001; S. Civitarese Matteucci, *Contributo allo studio del principio contrattuale nell'attività amministrativa*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 143; Id., *Regime giuridico dell'attività amministrativa e diritto privato*, in "Dir. pubbl.", 2003,

l'attenzione degli studiosi<sup>4</sup>, ma stenta ad attirare l'interesse dei pratici ed a soddisfare le aspettative dei contribuenti.

Comunque per quanto riguarda le percezioni dei pratici e della platea dei contribuenti, ed ancor più genericamente dei cittadini, un tema di notevole interesse è certamente quello dei tributi fondati sul principio dello scambio, ovvero, parlando in termini più appropriati, dei prelievi basati sui principi del beneficio e della controprestazione. Tributi questi che di certo rispondono alla logica del consenso, molto più dei tributi redistributivi, basati sul principio del sacrificio, che per loro natura richiedono meccanismi coattivi ed imperativi.

Conseguentemente, in questa sede si dedicherà attenzione a questo terzo profilo, pur rendendosi inevitabile un cenno ai rapporti tra autorità e consenso nell'azione impositiva, oggi al centro del dibattito fra gli studiosi del diritto tributario.

## **1. Autorità e consenso nell'azione impositiva**

L'articolazione dell'attività amministrativa tra autorità e consenso è sempre stata presente alla dottrina, ma periodicamente il dibattito si ripropone ed evolve in relazione ad assetti di compromesso individuati dalla prassi, a soluzioni pragmatiche impiegate dalla giurisprudenza o ad interventi innovativi del legislatore.

Il tema è diventato ormai di grande attualità anche in materia tributaria<sup>5</sup>.

Invero oggi il problema centrale dell'azione impositiva non è più quello classico della fonte dell'obbligazione tributaria, e della natura dichiarativa o costitutiva degli atti impositivi, quanto piuttosto quello – da sempre latente - dell'equilibrio tra autoritatività del prelievo e dell'azione impositiva e pariteticità del rapporto obbligatorio. Equilibrio oggi più incerto che mai, se è vero che lo stesso diritto amministrativo sta vivendo una profonda trasformazione, che vede ritrarsi sempre

---

p. 405; F. G. Scoca, *Autorità e consenso*, in “*Autorità e consenso nell'attività amministrativa*” - Atti del XLVII convegno di scienza dell'amministrazione, Milano, Giuffrè, 2002, e in “*Dir. Amm.*”, 2002, p. 431.

<sup>4</sup> Oltre al citato contributo a cura di S. La Rosa, si consultino: M. Versiglioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2001; F. Crovato, *Gli accordi preventivi nella determinazione del reddito imponibile*, Padova, Cedam, 2005; M. T. Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007.

<sup>5</sup> Basti pensare che agli studi monografici di M. Versiglioni, F. Crovato e M. T. Moscatelli ed all'importante ricerca promossa dalla scuola catanese e poi confluita nella collettanea, *Autorità e consenso nel diritto tributario*, cit., si sono affiancate due significative iniziative convegnistiche: il Convegno nazionale “*Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*”, svoltosi in Catania il 14 ed il 15 settembre 2007, su iniziativa della Facoltà di giurisprudenza dell'Università di Catania; il III Incontro di studio fra amministrativisti e tributaristi, “*Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*”, svoltosi in Pescara il 5 ottobre 2007, su iniziativa del Dipartimento di scienze giuridiche dell'Università di Chieti-Pescara.

più l'autoritatività sotto la spinta di concezioni consensualistiche, che tendono a valorizzare gli assetti paritetici nell'attività amministrativa<sup>6</sup>.

Tuttavia nell'ambito della dottrina tributaria il dibattito ha appena lambito tali tematiche, restando ancorato alle classiche contrapposizioni dogmatiche tra dichiarativisti e costitutivisti.

In tale ottica tradizionale l'enfaticizzazione dell'obbligazione tributaria come obbligazione *ex lege*, il riferimento al rapporto d'imposta, le conseguenziali proiezioni sul procedimento e sul processo delle teorie paracivilistiche, tutte incentrate sull'obbligazione e sulla natura meramente liquidatoria degli atti, svalutano eccessivamente il ruolo delle potestà amministrative e della funzione impositiva. Le teorie paracivilistiche trovano avallo nel sistema dell'autoliquidazione e nella mera eventualità dell'emanazione degli atti impositivi che caratterizzano l'attuale ordinamento tributario, ma non tengono adeguatamente conto, per altro verso, né della struttura impugnatoria del processo tributario, né della complessità della funzione impositiva, ed in particolare della "procedimentalizzazione" dell'azione impositiva e della "provvedimentalizzazione" dei relativi atti, conclamata prima dalla legge generale sul procedimento amministrativo (L. 7.8.1990, n. 241) e poi ulteriormente dalla Statuto del contribuente (L. 27.7.2000, n. 212).

Inoltre l'approccio tradizionale non tiene conto della magmatica evoluzione in atto nel diritto amministrativo, laddove prima si è assistito alla trasformazione del processo dal modello dell'impugnazione-annullamento al modello dell'impugnazione-accertamento<sup>7</sup>, ed alla "privatizzazione", in ottica paritetica, del diritto della pubblica amministrazione<sup>8</sup>; e poi si è generata una reazione di recupero dell'imperatività ed una ritorno ai più sperimentati e tradizionali assetti della giustizia amministrativa<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> In tal senso v. R. Rinaldi, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Trieste, Lint, 2000, p. 48 ss., p. 56 ss., p. 275 ss.

<sup>7</sup> V. per tutti A. Police, *Il ricorso di piena giurisdizione davanti al giudice amministrativo. Profili teorici ed evoluzione storica della giurisdizione esclusiva nel contesto del diritto europeo*, Padova, Cedam, 2000; Id., *Il ricorso di piena giurisdizione davanti al giudice amministrativo. Contributo alla teoria dell'azione nella giurisdizione esclusiva*, Padova, Cedam, 2001.

<sup>8</sup> V. ad es.: G. Morbidelli, *Verso un diritto amministrativo meno speciale*, in "Dir. pubbl.", 1997, p. 803 ss.; V. Cerulli Irelli, *Diritto amministrativo e diritto comune: principi e problemi*, in Scritti in onore di G. Guarino, vol. I, Padova, Cedam, 1998, p. 562 ss.; C. Marzuoli, *Le privatizzazioni fra pubblico come soggetto e pubblico come regola*, in "Dir. pubbl.", 1995, p. 393 ss.; D. Sorace, *Come rifare la pubblica amministrazione italiana e il suo diritto?*, in "Dir. pubbl.", 1996, 402 ss.; A. Travi, *Nuovi fermenti nel diritto amministrativo verso la fine degli anni 90*, in "Foro it.", 1997, 165 ss.; S. Civitarese Matteucci, *Contributo allo studio del principio contrattuale nell'azione amministrativa op. cit.*; G. Rossi, *Diritto pubblico e diritto privato nell'attività della pubblica amministrazione. Alla ricerca della tutela dell'interesse*, in "Dir. pubbl.", 1998, p. 661 ss.; M. Mazzamuto, *La riduzione della sfera pubblica*, Torino, Giappichelli, 2000, p. 242 ss.; S. Cassese, *Le trasformazioni del diritto amministrativo*, in "Riv. trim. dir. pubbl.", 2002, pp. 36-37.

Il dibattito, sorto inizialmente nell'ambito delle così dette privatizzazioni dei servizi pubblici, degli appalti e del pubblico impiego, si è esteso poi all'intera azione amministrativa, e muove intorno all'interrogativo di fondo "la svolta privatistica in corso, originata anche dall'integrazione europea, comporta la fine del procedimento amministrativo?" (S. Giacchetti, *Morte e trasfigurazione del diritto amministrativo*, in "C. d. S.", 1998, II, p. 120).

<sup>9</sup> Il momento cruciale è stato segnato dalla Corte Costituzionale, con la nota sentenza 6.7.2004, n. 204, edita in "Dir. proc. amm.", con nota di V. Cerulli Irelli, *Giurisdizione esclusiva e azione risarcitoria nella sentenza della Corte costituzionale n. 204 del 6 luglio 2004*; v. altresì: M. Clarich, *La "tribunalizzazione" del giudice amministrativo*

Tali fenomeni hanno significative ricadute anche in materia tributaria, come si desume dalla sempre più accentuata ricerca del consenso del contribuente nell'effettuazione del prelievo<sup>10</sup>, ma è inconcepibile il superamento della connotazione indefettibilmente autoritativa della potestà impositiva<sup>11</sup>, che in ultima analisi incide con effetti ablatori e decurtatori nella sfera economica del contribuente, trasferendo unilateralmente risorse nella sfera economica pubblica, in attuazione del principio del "concorso alle pubbliche spese".

Del resto anche la dogmatica amministrativistica si mostra critica rispetto agli eccessi del consensualismo.

Nel risalente dibattito svoltosi nel diritto amministrativo spesso è mancata la serenità scientifica, sulla spinta di preconcetti ideologicizzanti.

Tali apriorismi sono deleteri. E' necessario evitare di considerare l'autorità come un attributo essenziale dell'amministrazione, e quindi gli atti autoritativi come i soli autentici atti amministrativi; così come, d'altra parte, non appare teoricamente appropriato ritenere pregiudizialmente che l'amministrazione consensuale sia la forma più corretta, addirittura l'unica corretta sul piano etico, di moderna azione amministrativa<sup>12</sup>.

Va arginata la "mistica" del consenso, secondo cui l'autorità rappresenterebbe il passato, il consenso il futuro di un'amministrazione realmente democratica; l'autorità sarebbe sinonimo (o causa) di cattiva (o inadeguata) azione amministrativa, il consenso condurrebbe sempre e comunque ad azioni amministrative adeguate, ragionevoli e proporzionate.

E' opportuno non creare illusioni sulle virtù del consenso e non ingigantire i difetti dell'autorità.

---

evitata, in "Giorn. Dir. amm.", 2004, p. 969; A. Police, *La giurisdizione del giudice amministrativo è piena, ma non è più esclusiva*, ivi, p. 974; B. G. Mattarella, *Il lessico amministrativo della consulta e il rilievo costituzionale dell'attività amministrativa*, ivi, p. 974; A. Pajno, *Giurisdizione esclusiva ed "arbitrato" costituzionale*, ivi, p. 983; per i riflessi in materia tributaria v. per tutti M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, L. Perrone e C. Berliri (a cura di), Napoli, Esi, 2006, p. 185 ss.

<sup>10</sup> Sia laddove il consenso dei contribuenti venga rincorso sul piano normativo (v. ad es. L. Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, Giuffrè, 1999, p. 158 ss.), sia nei più evidenti casi in cui la ricerca del consenso venga manifestata nei singoli rapporti tributari (M. Stipo, *L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Lgs. 19.6.1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in "Rass. trib." 1998, I, p. 1231 ss.; P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino, Giappichelli, 2002, p. 312 ss.; M. Versiglioni, *op. cit.*, p. 30 ss., p. 135 ss.; C. Garbarino, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, Cedam, 2003, p. 1 ss.; R. Lupi, *op. cit.*, p. 217 ss.).

<sup>11</sup> Il diritto tributario conserva la sua tradizionale connotazione fortemente autoritativa, essendo utopistiche concezioni in tutto e per tutto paritetiche, sia per quanto riguarda gli assetti sostanziali, sia per quanto riguarda la fase dinamica (a prescindere dalle astrazioni dogmatiche, tali concezioni risultano palesemente resistenti dal consolidato quadro di riferimento legislativo). Anche la dottrina tributaria più aperta al fenomeno della crisi della sovranità fiscale degli stati riconosce di non poter prescindere da quella "cornice autoritativa, che contraddistingue il diritto fiscale come *ius publicum* per eccellenza..." (S. Cipollina, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, Giuffrè, 2003, p. 69). Per il più approfondito e convincente inquadramento teorico dell'autoritatività nell'accertamento tributario si rinvia a G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1977, p. 251 ss.

<sup>12</sup> Ci si colloca nell'ordine di idee di F. G. Scoca, *op. cit.*

Il potere precettivo della pubblica amministrazione ha vincoli, formali e sostanziali, che l'autonomia privata non ha, e non può avere. Esso ha pertanto un impatto assai più modesto, controllabile e farraginoso sulla regolazione degli interessi privati di quanto non possa avere un potere libero, del tipo dell'autonomia privata.

La prospettiva di studio è quindi quella di un inquadramento unitario per l'agire funzionalizzato della pubblica amministrazione, pur con tutte la peculiarità di una funzione impositiva in cui la discrezionalità riveste ruoli marginali.

Qualunque sia lo specifico contesto e lo strumento in concreto adottato, la pubblica amministrazione deve attenersi al principio di legalità ed orientare la propria azione secondo i canoni di imparzialità e buon andamento, così da garantire in ogni caso (a seguito di scelte al più discrezionali, giammai puramente e semplicemente libere), la finalizzazione dei propri atti alla cura dell'interesse fiscale ex art. 53 Cost..

## **2. Autorità e consenso nella struttura dei tributi paracommutativi.**

Svolte tali inevitabili premesse si può affrontare ora il tema dei tributi fondati sul principio dello scambio, verificando sino a che punto essi siano concepibili e, se del caso, rispondenti alla logica del consenso.

Per quanto riguarda il livello della struttura dei tributi e quindi dei meccanismi impositivi, da sempre si trovano affianco ai tributi coattivi ed acausali (le imposte<sup>13</sup>), i tributi "facoltativi" e casuali (tasse e contributi<sup>14</sup>).

E' consueta la contrapposizione delle "entrate contributive" a quelle "commutative"; si afferma che soltanto per le prime il prelievo deve essere giustificato dalla capacità contributiva, in quanto esse concretano una reale diminuzione del patrimonio del contribuente, mentre le seconde si risolvono in una pura e semplice trasformazione di denaro in altre utilità, e quindi sono

---

<sup>13</sup> L'imposta si concreta in un prelievo coattivo nel quale il concorso alle pubbliche spese ha come presupposto una fattispecie per il cui verificarsi non rileva in alcun modo la correlazione tra l'attività dell'ente pubblico e l'utilità che da essa possa ritrarre il contribuente

<sup>14</sup> La tassa consiste in una prestazione imposta (autoritativa, ma non necessariamente coattiva), nella quale il concorso alle pubbliche spese ha come presupposto un fatto per il cui verificarsi rileva il godimento di un bene pubblico o una specifica correlazione tra l'attività dell'ente pubblico ed il vantaggio che da essa possa ritrarre il contribuente. Anche il contributo consiste in una prestazioni imposta, ma grava su chi ritrae un vantaggio specifico dall'esplicazione di un'attività pubblica (e per poter distinguere il contributo dalla tassa, il vantaggio specifico deve pervenire al contribuente non quale singolo, ma quale membro di una collettività qualificata nei cui confronti l'ente pubblico svolge la propria attività ovvero in favore della quale realizza un' opera pubblica). Su questi temi v.: M. Iigrosso, *Contributi*, in *Digesto*, disc. priv. sez. comm., p. 120; Id. *Contributi*, in "Boll. trib." 1987, p. 453 ss.; F. Fichera, *I contributi speciali e le tasse*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (diretto da), vol. IV, Padova, Cedam, 1994, p. 303 ss.; Id., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in "Rass. Trib.", 2007, p. 1059 ss.; Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, Giappichelli, 2000, p. 206 ss.

caratterizzate da un qualche equilibrio tra le prestazioni, che di per sé ne offre adeguata giustificazione razionale<sup>15</sup>.

La giurisprudenza, la dottrina e la legislazione più risalenti parlano spesso anche di “tributi commutativi” o “corrispettivi”, ma tali concetti necessitano di particolare approfondimento, potendo dar luogo ad equivoci<sup>16</sup>; d’altro canto la radicale contrapposizione tra prelievi contributivi e commutativi porterebbe a svalutare nettamente i caratteri tributari dei secondi.

Nell’affrontare il problema dei tributi commutativi, non si può non risalire alla matrice ideologica del fenomeno, e cioè alla concezione “economica liberale ed individualista” del tributo, inteso come compenso corrispondente ad un vantaggio diretto ed immediato che l’individuo ricava dall’attività dello Stato.

La logica dello scambio ha avuto grande influenza sulle dottrine politiche ed economico - finanziarie del XVIII e del XIX secolo. Tra i sostenitori di tale teoria è ricorrente il richiamo della nota massima di Montesquieu, “les revenus de l’Etat sont une portion que chaque citoyen donne de son revenu pour avoir la sûreté de l’autre ou en jouir agréablement”; altre volte si è fatto generico riferimento al pensiero di Adam Smith<sup>17</sup>; il nucleo ideologico della teoria dello scambio va comunque ricondotto alla concezione contrattualistica dello Stato.

Certo è che nei secoli delle utopie e delle rivoluzioni liberali e borghesi molti studiosi della finanza pubblica hanno fondato il tributo sull’equivalenza tra la contribuzione del singolo e l’utilità che questi trae dall’attività dello Stato.

Tuttavia ben presto, alla prova dei fatti, la teoria dello scambio ha mostrato i propri limiti di fronte alla complessità degli stati moderni<sup>18</sup>.

Sul fondamento ideologico, il successo ed il declino della teoria del tributo come fenomeno di scambio il Vanoni ha scritto pagine memorabili alle quali non si può che rinviare<sup>19</sup>.

---

<sup>15</sup> G. Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1958, IV, p. 332; v. altresì: B. GRizziotti, *Classificazione delle pubbliche entrate*, in “Riv. dir. fin.” 1949, I, pp. 224-225; F. Benvenuti, *Appunti di diritto amministrativo*, Padova, Cedam, 1959, p. 193; M. S. Giannini, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in “Riv. dir. fin.”, 1957, I, p. 23; C. Mortati, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, Cedam, 1960, p. 313; R. Alessi, G. Stammati, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, Utet, 1964, 38.

<sup>16</sup> E. Antonini, *Il mito dei tributi cosiddetti "corrispettivi"*, in “Temi trib.”, 1960, p. 323 ss., cui si rinvia anche per i riferimenti normativi, all’epoca rilevanti, e I. Manzoni, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in Studi in onore di E. Allorio, Milano, Giuffrè, 1989, II, p. 2014, il quale ribadisce che “quello del tributo "corrispettivo" è un mito che trae origine da vicende storiche ormai largamente superate”. Per un riesame istituzionale, ma particolarmente attento al tema, v. P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1994, p. 10 ss.

<sup>17</sup> V. ad es. R. A. Musgrave, *A Brief History of Fiscal Doctrine*, in Handbook of Public Economics, A. J. Auerbach, M. Feldstein (a cura di), Amsterdam, I, 1985, ora in “Finanza pubblica, equità e democrazia”, Bologna, 1995, pp. 29-32.

<sup>18</sup> R. A. Musgrave, *op. cit.*, p. 32 ss. Per quanto riguarda l’evoluzione del dibattito nell’ordinamento tributario italiano v. per tutti F. Gallo, *op. cit.*, p. 19 ss.

<sup>19</sup> Anche per la vasta letteratura citata v.: *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, Cedam, 1932, ora in *Opere giuridiche*, a cura di F. Forte e C. Longobardi, Milano, Giuffrè, 1961, I, p. 41 ss.; *Lezioni di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Roma, 1934, ora in *Opere giuridiche*, II, Milano, Giuffrè, 1962, p. 28 ss. V. altresì C. Romanelli Grimaldi, *Metodologia del diritto finanziario*, in “Rass. dir. pubbl.”, 1960, p. 38 ss., ed in ottica puramente

Qui interessa evidenziare che tale teoria oltre alla nota, ed elaborata, versione illuministica ha avuto successo anche nell'antichità: le concezioni contrattualistiche e paraprivatistiche del tributo si sono infatti affermate ogni qual volta ci si è trovati in presenza di società arcaiche, con forme di Stato particolarmente semplificate, o, in tempi meno remoti, di fronte a fenomeni di crisi dello Stato e di grave inaffidabilità delle istituzioni. Nel settecento però la teoria del tributo come scambio assume una connotazione ideologica molto netta, esprimendo la critica illuministica al predominio dello Stato assoluto, ormai in crisi latente e sull'orlo del disfacimento.

Oggi tra gli studiosi è pacifico che l'imposizione tributaria non realizza alcuno scambio tra Stato ed individuo.

Il principio dello scambio è assolutamente incompatibile con l'articolazione dei moderni ordinamenti tributari che si ispirano invece al principio della capacità contributiva ed al principio del beneficio, nel quale, come evidenzia Vanoni, è confluita la parte ragionevole e più moderna della teoria dello scambio.

La prevalente dottrina economico - finanziaria ritiene infatti che secondo il principio di capacità contributiva, espressione della solidarietà sociale, ognuno debba contribuire alle spese pubbliche in ragione delle proprie risorse economiche; viceversa secondo il principio del beneficio lo Stato può chiedere una particolare contribuzione a chi si avvantaggia in modo particolare di certe attività pubbliche.

I due principi possono altresì combinarsi nella costruzione di uno stesso tributo, come avviene chiaramente per le tasse (che tipicamente si fondano sul principio del beneficio), allorché si concedono esenzioni ai meno abbienti o si raccorda l'entità del tributo a fatti indice della capacità contributiva del soggetto<sup>20</sup>.

D'altro canto, superate una volta per tutte le suggestioni dell'utopica teoria dello scambio, il principio del beneficio è stato rielaborato, nel senso che lo Stato nel determinare la parte di sacrificio che il contribuente è chiamato a sopportare, per il finanziamento delle spese pubbliche,

---

economica, per tutti, C. Cosciani, *Scienza delle finanze*, B. Biseis, G. Campa, G. Dallera, R. Paladini (a cura di) Torino, Utet, 1992, p. 96 ss.

Sul pensiero di Vanoni v. E. De Mita, *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in "Jus" 1997, p. 115 ss.

Tra gli epigoni della teoria dello scambio v.: A. De Viti De Marco, *Il carattere teorico dell'economia finanziaria*, Roma, Pasqualucci, 1888; Id., *Saggi di economia e finanza*, in "Giornale degli economisti", 1898, pp. 61-123; Id., *I primi principi dell'economia finanziaria*, III ed., Roma, Sanpaolesi, 1928, p. 19 ss.; ed in ottica più giuridica G. Saredo, *Trattato delle leggi*, Firenze, 1871, I, p. 779 ss., il quale giunse addirittura ad affermare che il tributo nasce da un contratto di *do ut des*. Come si vedrà mentre le più rigide e radicali teoriche "scambiste" sono state da tempo superate, nelle moderne dottrine economico- finanziarie permane il riferimento al principio del beneficio, caratterizzato dalla stessa matrice ideologica liberale.

<sup>20</sup> E. Vanoni, *op. cit.*, pp. 70-71. In più occasioni l'autorevole studioso ricollega la tassa al principio del beneficio, da combinarsi con il principio di capacità contributiva, tuttavia egli aveva pure affermato che "al principio della capacità contributiva corrispondono le imposte, a quello della controprestazione le tasse, a quello del beneficio i contributi speciali" (*Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Padova, Cedam, 1937, p. 92).

Per l'applicabilità del principio del beneficio alle tasse v. pure M. PUGLIESE, *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padova, Cedam, 1930, p. 49; A. Uckmar, *La legge del registro*, I, Padova, Cedam, 1949, p. 56.

tiene conto dei vantaggi che ogni individuo, per la propria particolare posizione, può ritrarre dall'attività pubblica<sup>21</sup>.

Tale tesi, ormai ben consolidata per quanto riguarda i tributi coattivi ed acausali, e quindi in primo luogo le imposte, risulta ancora fluida per quanto attiene ai tributi "facoltativi" e causali, e cioè le tasse ed i contributi (o meglio una certa tipologia di tasse e contributi – v. *infra* § 4).

Invero sul piano strettamente giuridico emerge, sotto molteplici punti di vista, una concezione "contributiva" del rapporto fra il contribuente che versa la tassa e lo Stato che deve eseguire una certa prestazione pubblica (o consentire il godimento di un certo bene pubblico). Infatti tra queste due prestazioni unilaterali (e non controprestazioni) non corre alcun rapporto sinallagmatico e non v'è correlazione commutativa in senso civilistico: anche nei casi in cui la legge riconosce al contribuente, che ha versato la tassa, di esigere dallo Stato una prestazione, la sua situazione giuridica soggettiva attiva non sorge dall'avvenuto versamento, ma trova causa nell'avverarsi di un presupposto di fatto (che potrà essere più o meno complesso, tanto da ricomprendere il versamento della tassa – v. *infra* § 5) previsto dalla legge come determinante l'obbligo dello Stato all'effettuazione della prestazione<sup>22</sup>; quanto al rapporto di equivalenza tra le due prestazioni esso rileva indirettamente sotto il profilo della legittimità del prelievo rispetto al principio della capacità contributiva<sup>23</sup>.

Si ritiene quindi opportuno parlare di tributi paracommutativi, ma il tema necessita anche di un inquadramento civilistico, spesso del tutto trascurato. Tuttavia qui diventa necessario chiarire subito con quali prospettiva di valorizzazione dei profili consensualistici, ed in che termini può essere condiviso il riferimento al principio del beneficio, ancora oggi alquanto diffuso tra gli

---

<sup>21</sup> Tali considerazioni possono essere agevolmente colte nella prospettiva economico-finanziaria, per la quale, sui rapporti tra sacrificio, beneficio e capacità contributiva, oltre ai fondamentali contributi di Vanoni, si segnalano: B. Griziotti, *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, in "Riv. dir. fin.", 1949, I, p. 15 ss.; Id., *Il principio del beneficio e l'imposizione delle rendite fiscali*, ivi, 1950, I, p. 332 ss.; Id., *Il principio della controprestazione e le sue applicazioni*, ivi, 1950, I, p. 117 ss.; S. Steve, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, Cedam, 1976, p. 248 ss., e p. 420 ss.; C. Cosciani, *op. cit.*, p. 143 ss.; M. Leccisotti, *Lezioni di scienza delle finanze*, Torino, Giappichelli, 1991, p. 332 ss.; al principio del beneficio dedica particolare attenzione F. Forte, *Principi di economia pubblica*, Milano, Giuffrè, 1993, I, p. 758 ss.

Molto più problematica risulta l'indagine giuridica, lungamente contrastata dalle prevalenti concezioni gius-positiviste, e soprattutto dall'appiattimento della dottrina italiana sulle tradizionali dogmatiche di matrice germanica. Sulla confutazione storica e teorica delle dogmatiche di matrice germanica v.: A. Berliri, *Per lo studio della storia del diritto tributario*, in "Riv. dir. fin." 1940, I, p. 211; Id., *Evoluzione dello studio del diritto tributario*, ivi, 1949, I, p. 66 ss. Sulla giustificazione etica del tributo e sui criteri di riparto dei carichi pubblici in ottica rigorosamente giuridica si può ripercorrere il dibattito contemporaneo partendo da L.V. Berliri, *La giusta imposta*, Roma, Istituto italiano studi legislativi, 1945, passando per i noti studi sulla capacità contributiva di E. Giardina, I. Manzoni, G. Gaffuri e F. Moschetti, sino al recente contributo di F. Gallo, *op. cit.*, p. 61 ss., p. 103 ss.

<sup>22</sup> In tal senso tra i tanti: E. Vanoni, *op. cit.*, p. 72; D. Jarach, *Il fatto imponible (El Hecho Imponible)*, Buenos Aires, 1943, ed. it., Padova, Cedam, 1981 (trad. a cura di R. Braccini), p. 78 ss.; A. Berliri, *Per una precisazione del concetto giuridico di tassa: rapporto di tassa e rapporto contrattuale*, in "Riv. dir. fin.", 1951, I, pp. 133-136; E. Antonini, *op. cit.*, p. 323 ss.; E. Potito, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, Giuffrè, 1978, pp. 26-27.

<sup>23</sup> In merito sia consentito rinviare a L. Del Federico, *op. cit.*, p. 105 ss.

economisti e non di rado invocato dalla giurisprudenza costituzionale e da parte della dottrina tributaria.

### **3. segue: riflessioni sui principi della capacità contributiva e del beneficio**

Fra i giuristi il principio del beneficio è ormai da tempo contestato sotto molteplici punti di vista, ma il principale argomento contrario è dato dalla costituzionalizzazione del principio di capacità contributiva<sup>24</sup>.

Si è assistito al tentativo di taluni Autori di recuperare il principio del beneficio identificando la capacità contributiva con la manifestazione di godimento dei pubblici servizi, ma tale tesi è rimasta alquanto isolata in dottrina e viene disattesa dalla giurisprudenza costituzionale assolutamente prevalente<sup>25</sup>.

Invero nel nostro ordinamento, in ossequio alla prevalente concezione solidaristica della capacità contributiva, accade spesso che l'onere di determinati servizi (sociali, assistenziali, sanitari ecc.) gravi proprio su coloro che meno beneficio ne traggono, in quanto meno li utilizzano<sup>26</sup>.

Negli ultimi anni va tuttavia emergendo la tendenza a rivalutare, in ottica diversa, il principio del beneficio, come risulta dal pluriennale dibattito sulle imposte patrimoniali locali<sup>27</sup> e dai più recenti confronti sull'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (D. Lgs. 15.12.1997, n. 446).

Per quanto riguarda l'imposizione sul patrimonio un'autorevole dottrina ne ha indagato, sin dai primi progetti, il fondamento costituzionale, osservando che con la sua introduzione nel sistema tributario non si è trattato "tanto di respingere il riferimento alla potenzialità economica quale indice di capacità contributiva, quanto di riportare l'art. 53 della Costituzione nel solco del più generale

---

<sup>24</sup> V. ad es. A. Berliri, *Note sul problema della finanza locale: effetti sull'attuale sistema*, in "Giur. imp.", 1960, p. 514 ss., ora in *Scritti scelti di diritto tributario*, a cura di F. Bosello, Milano, Giuffrè, 1990, p. 383 ss., e poi gli approfonditi studi di: E. Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961, p. 414 ss.; I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1964, p. 58 ss., p. 217 ss.; G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1969, pp. 135-158; F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 25 ss.

<sup>25</sup> Si tratta della tesi propugnata soprattutto da C. Maffezzoni e F. Forte (sulla scia di A. De Viti De Marco e B. Griziotti), aspramente criticata dalla dottrina dominante (G. Gaffuri, I. Manzoni, F. Moschetti, E. De Mita, F. Batistoni Ferrara) e disattesa dalla giurisprudenza (tra le tante v.: Corte Cost. 10.7.1975, n. 201, in "Giur. Cost.", 1975, p. 1563).

<sup>26</sup> A. E. Granelli, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, Cedam, 1981, p. 24, il quale fa l'esempio delle "spese relative al servizio di gratuito patrocinio", che "non sono certo finanziate da coloro che vi sono ammessi, ma proprio dai soggetti che mai potrebbero fruirne" (si pensi altresì alla previdenza ed alla sanità).

Osserva E. Rosini, *Dalle entrate tributarie alle entrate patrimoniali*, in "Fin. loc.", 1998, p. 53 ss, che "in una visione liberista dei rapporti sociali il favore riservato al principio del beneficio è collegato all'idea che un sistema ad esso ispirato consenta a ciascuno di sottrarsi al sacrificio richiesto dal finanziamento dei servizi rinunciando in tutto o in parte ad avvalersene...".

<sup>27</sup> V. i fondamentali contributi di: L. Perrone, *L'imposta comunale sugli immobili e il decentramento dell'autonomia impositiva: che delusione!*, in AA. VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, M. Leccisotti, P. Marino, L. Perrone (a cura di), Roma - Milano, Etsi, 1994, p. 509 ss.; E. Della Valle, *Il principio di capacità contributiva nella combinazione di tributo erariale e locale*, ivi, p. 535 ss.; G. Marini, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, Giuffrè, 2000; E. Marellò, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, Giuffrè, 2006.

principio di uguaglianza e di ritenere, conseguentemente, soddisfatto il precetto costituzionale della partecipazione alle pubbliche spese in ragione della capacità contributiva attraverso l'adozione di un criterio, come è quello del beneficio, che, in relazione al tipo di presupposto, coerentemente giustifica il far carico del tributo locale ad un soggetto piuttosto che da un altro, anche se ambedue manifestanti una identica (quantitativamente) capacità contributiva"<sup>28</sup>. In sostanza il beneficio può essere assunto come elemento qualificante nell'ambito della capacità contributiva"<sup>29</sup>.

Per quanto riguarda l'IRAP i profili di costituzionalità risultano particolarmente complessi, ma qui interessa esclusivamente evidenziare che da più parti si ritiene possibile individuare una giustificazione di fondo di tale tributo ispirata in qualche modo al principio del beneficio.

Invero è stato ritenuto adeguato indice di capacità contributiva "l'esercizio di attività organizzate, che si esprimono in sequenze di atti e comportamenti coordinati e programmati al conseguimento di fini unitari stabilmente perseguiti. Quando l'attività sia oggettivamente rilevabile e socialmente rilevante per l'attitudine ad incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi, l'organizzazione si risolve, per il suo titolare, in disponibilità di beni e di prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa. Sotto questo profilo, l'esercizio di attività organizzata può essere assunto a indice di capacità contributiva, distinto dal reddito, dal patrimonio, dal consumo e dalle altre manifestazioni di potenzialità economica già assunte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale sistema". Tuttavia

---

<sup>28</sup> Così F. Gallo, *L'autonomia tributaria degli enti locali e l'imposta sui cespiti immobiliari*, in "Riv. dir. fin.", 1982, I, p. 402; Id., *Le prospettive di riforma dell'imposizione locale*, in AA. VV., *Autonomia impositiva degli enti locali* (Atti del Convegno di Taormina, 26-27.3.1982), Padova, Cedam, 1983, p. 166 ss.; Id., *Le ragioni del fisco*, cit., p. 106 ss. Per un'analoga rivalutazione del principio del beneficio v. pure E. Giardina, *Autonomia tributaria e forme alternative di finanziamento degli enti locali*, in *Autonomia impositiva* cit., p. 40 ss.

Più in generale per la rilevanza giuridica del principio del beneficio, ovviamente pur sempre subordinato o comunque correlato con il principio di capacità contributiva, v. altresì: A. E. Granelli, *op. cit.*, p. 22 ss.; L. Tosi, *Principi generali del sistema tributario locale*, in AA. VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali* cit., p. 47 ss.; G. Marini, *op. cit.*, p. 159; S. F. Cociani, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, Giuffrè, 2003, p. 394; Id., *Attualità e declino del principio della capacità contributiva ?*, in "Riv. dir. trib.", 2004, I, p. 823.

Nella giurisprudenza costituzionale il principio del beneficio è assunto come autonomamente rilevante per i soli tributi paracommutativi v.: soprattutto Corte Cost., 2.4.1964, n. 30 (che tuttavia, pur essendo spesso richiamata da altre sentenze della Corte, attiene alle spese giudiziarie e non ai tributi - v. nota 202), 29.12.1966, n. 128, 6.12.1984, n. 268 (in "Foro It.", 1967, I, p. 169, e "Giur. it.", 1986, I, 1, p. 372), e, marginalmente, pure Corte Cost. 19.1.1993, n. 8, in Dir. prat. trib., 1993, II, 577 (secondo queste pronunce non vi è una norma costituzionale che garantisca la prestazione gratuita del servizio giudiziario, ed anzi pur essendo l'organizzazione generale di tali servizi sostenuta dallo Stato nell'interesse indistinto della collettività e finanziata con imposte, "risponde... ad un principio di giustizia distributiva che il costo del processo sia sopportato in definitiva" (mediante l'imposta di bollo) "da chi ha reso necessaria l'attività del giudice, ed ha perciò occasionato la spesa implicata dal suo svolgimento" - in argomento v. ampiamente A. Fantozzi, G. Tinelli, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, Utet, 1994, p. 13 ss.); attiene ad un tributo certamente non paracommutativo, e riveste quindi particolare importanza, Corte Cost. 23.5.1985, n. 159, in "Dir. prat. trib." 1985, II, p. 580, secondo cui ai fini della questione di legittimità relativa alla SOCOF "non è... irrazionale, presumere che i fabbricati ricevano, più di ogni altra fonte di reddito particolari benefici dai servizi e dalle attività gestionali dell'ente...".

<sup>29</sup> Sono tuttavia molteplici le voci di dissenso rispetto a tale rivalutazione del principio del beneficio v. tra i tanti: S. La Rosa, *L'oggetto dei tributi locali*, in *Autonomia impositiva* cit., p. 152; S. Sammartino, *Intervento a margine del Convegno di Taormina del 26-27.3.1982*, cit., p. 327; I. Manzoni, *op. cit.*, p. 2012 ss.; L. Perrone, *op. cit.*, pp. 510-513; E. Della Valle, *op. cit.*, p. 540; R. Schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 516 ss. .

nella giustificazione dell'IRAP a tale sofisticata concezione della capacità contributiva è stato affiancato il principio del beneficio, laddove si è evidenziato che “ogni attività organizzativa comporta la presenza e la circolazione delle persone che ad essa concorrono, nonché dei loro familiari, la creazione o l'utilizzazione di strutture materiali (come edifici ed impianti) e beni strumentali, l'impiego ed il consumo di energie e così via. Ciò richiede interventi per opere pubbliche, approntamento di infrastrutture e servizi, cui sono specificamente deputati gli enti pubblici aventi competenza in materia di gestione del territorio, urbanistica, sanità, trasporti e simili. In particolare, l'esercizio di queste attività comporta diseconomie esterne e pregiudizio, in diverse forme, di interessi della intera collettività, o diffusi, fra i suoi membri, a tutela dei quali gli enti suddetti sono tenuti ad intervenire. La copertura di questi costi con un tributo locale si giustifica quindi anche in termini di “beneficio”<sup>30</sup>.

Il riferimento al principio del beneficio suscita molteplici riserve, soprattutto in ragione della sua irrilevanza nella fattispecie imponibile dell'IRAP<sup>31</sup>, è tuttavia significativo che per dare fondamento razionale a tale anomalo tributo si siano dovuti superare i tradizionali confini della capacità contributiva<sup>32</sup>.

E' chiaro che, anche in tale aggiornata prospettiva, il principio del beneficio non può certo confortare la concezione del tributo come fenomeno di scambio e quindi portare a configurare il tributo come entrata corrispettiva in senso tecnico<sup>33</sup>; resta tuttavia una differenziazione,

---

<sup>30</sup> Così la Relazione finale dei lavori della Commissione di studio per il decentramento fiscale, coordinata dal Prof. Franco Gallo, “*Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*”, edita dalla rivista “Il fisco”, come allegato al n. 21 del maggio 1996.

<sup>31</sup> Secondo F. Gallo, *Ratio e struttura dell'IRAP*, in “Rass. trib.” 1998, p. 631, l'Irap si fonda al tempo stesso sul principio del beneficio e sul principio di capacità contributiva (ritenuto prevalente); A. Fedele, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in “Riv. dir. trib.” 1998, I, pp. 470-473, ritiene invece l'Irap adeguatamente giustificabile in base al solo principio di capacità contributiva; v. altresì R. Lupi, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in “Rass. trib.”, 1997, p. 1413; M. Basilavecchia, *Sulla costituzionalità dell'Irap un'occasione non del tutto perduta*, ivi, 2002, p. 378.

<sup>32</sup> La questione non può dirsi ancora sopita, nonostante la Corte costituzionale abbia ritenuto l'IRAP legittima, sia con la nota sentenza 21.5.2001, n. 136, sia con numerose successive ordinanze (per un quadro completo della vicenda v. R. Schiavolin, *op. cit.*, p. 1 ss., p. 461 ss.). Sulle persistenti censure all'IRAP sotto il profilo costituzionale v.: G. Falsitta, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in “Riv. dir. trib.”, 1997, I, p. 500 ss.; Id., *La sentenza della consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in “Il Fisco”, 2001, p. 8724; F. Moschetti, *Profili costituzionali dell'IRAP, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in “Riv. dir. trib.”, 1999, I, p. 735 ss.; G. Gaffuri, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, ivi, 1999, I, p. 843 ss.; R. Schiavolin, *op. cit.*, p. 510 ss.

In particolare sulla critica al tentativo di giustificare tale tributo in base al principio del beneficio v.: A. Fedele, *op. cit.*, p. 465; F. Batistoni Ferrara, *Capacità contributiva*, in Enc. dir., Aggiornamento, III, pp. 356-359; F. Moschetti, *op. cit.*, p. 752; G. Gaffuri, *op. cit.*, p. 853; G. Falsitta, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in “Riv. dir. trib.” 2004, I, p. 889; R. Schiavolin, *op. cit.*, p. 516 ss.

<sup>33</sup> La giurisprudenza è pacifica nel negare ogni qualsivoglia corrispettività per tutti i tributi, anche per quelli correlati con un servizio pubblico (tra le tante v.: Corte Cost. 27.6.1959, n. 36 e 30.1.1962, n. 2, in “Giur. it.”, 1959, I, 1, p. 897, e “Foro amm.” 1962, IV, p. 61; in tale filone si colloca anche quel diffuso orientamento giurisprudenziale, piuttosto rigoroso, che per il verificarsi del presupposto della tassa ritiene sufficiente la “mera possibilità di fruire del servizio”, e prescinde quindi dall'effettiva e proficua utilizzazione dello stesso - Corte Cost. 8.6.1963, n. 81; Corte Cost. 12.5.1988, n. 535; Cass. 9.3.1992, n. 2800; Cass. 11.4.1992, n. 4461; Cass. 11.11.1994, n. 9434); insomma il principio del

giuridicamente apprezzabile, tra tributi caratterizzati esclusivamente dalla capacità contributiva e tributi caratterizzati anche dal beneficio, almeno quando questi risultano correlati ad una prestazione pubblica, positivamente assunta a delimitare il presupposto e la fattispecie imponibile (il che tuttavia non si verifica nelle imposte patrimoniali e tanto meno nell'IRAP).

Gran parte della dottrina, pur attenta e sensibile alle garanzie costituzionali, relega al principio del beneficio i tributi commutativi, limitando l'applicazione della capacità contributiva alle sole imposte, o comunque ai tributi non collegati con un servizio divisibile, con un servizio goduto singolarmente, o con un vantaggio individuale del contribuente<sup>34</sup>.

La questione non può essere affrontata in questa sede<sup>35</sup>, qui interessa invece evidenziare in quali termini la corrispettività e la commutatività di taluni tributi vengono concepite al fine di escluderli dall'ambito applicativo dell'art. 53 Cost.

Il problema che ora ci occupa è quindi quello della rilevanza giuridica della corrispettività e della commutatività del tributo, giacché si è convinti, e si tenterà di dimostrare, che o il prelievo è veramente commutativo in senso tecnico giuridico (civilistico), ed è quindi incentrato sul sinallagma negoziale, ed allora ben si può affermare che tale commutatività lo configura come corrispettivo di diritto privato e quindi lo colloca fuori dall'ambito applicativo dell'art. 53<sup>36</sup>, o

---

beneficio può rilevare per taluni tributi, ma ciò non fa mai assumere a tali fattispecie natura corrispettiva e commutativa in senso stretto.

<sup>34</sup> La letteratura è vastissima, limitatamente ai contributi monografici v.: E. Giardina, *Le basi teoriche* cit., pp. 457-458; G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., p. 28 ss.; F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva* cit., p. 99 ss., ai quali si rinvia per l'ampia bibliografia; contra: I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva* cit., p. 56 ss.; C. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, Utet, 1970, p. 7 ss.; F. Batistoni Ferrara, *Art.53*, in "Commentario della Costituzione", G. Branca, A. Pizzorusso (a cura di), *Rapporti politici*, Artt. 53 e 54, Bologna - Roma, Zanichelli, 1994, pp. 44-45, il quale tuttavia in un successivo studio non ricompre più nell'ambito oggettivo dell'art. 53, 1 co., tutte le tasse, ma soltanto quelle (ovvero anche i prezzi e le tariffe) aventi ad oggetto servizi pubblici essenziali (*Capacità contributiva* cit., p. 347).

Si ricorda che durante i lavori dell'Assemblea Costituente la Corte di Cassazione aveva proposto di inserire nella Costituzione il principio della capacità contributiva, adducendo che esso "mentre esclude il concetto di prestazione corrispettiva all'obbligazione tributaria in relazione all'indole dei servizi pubblici indivisibili, soddisfa, dall'altro, alla fondamentale esigenza "di rispetto del minimo imponibile" ( *Rapporto della Commissione Economica presentato all'Assemblea Costituente*, V, tomo II, p. 176).

<sup>35</sup> Ma v. approfonditamente L. Del Federico, *op. cit.*, p. 85 ss.

<sup>36</sup> Il tributo può essere concepito anche al di fuori di schemi coattivi, utilizzando lo strumento dell'onere (v. *infra* §§ 4 e 5), ovvero ipotizzando, *de iure condendo*, tributi di fonte negoziale, giungendo sino a porre come soggetti attivi i privati (per vari spunti al riguardo v.: A. Berliri, *Per una precisazione del concetto giuridico di tassa: rapporto di tassa e rapporto contrattuale*, in "Riv. dir. fin.", 1951, I, p. 137; S. La Rosa, *Contributo allo studio delle tasse di concessione governativa*, in "Temi trib.", 1964, p. 43 ss.; Id., *I tributi di concessione governativa nel sistema dei procedimenti impositivi*, in AA. VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, Giuffrè, 1971, p. 181 ss.; A. Fedele, *Le imposte ipotecarie*, Milano, Giuffrè, 1968, p. 51 ss.; Id., *La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, in "Dir. prat. trib.", 1969, II, p. 11; Id., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in "Riv. dir. fin." 1971, I, p. 22; Id., *La tassa*, Siena, ed. provv., 1974, p. 78; Id., *Prestazioni imposte*, in Enc. giur. p. 11; G. Tremonti, *Profili della "tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni" e del "corrispettivo" per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, in "Riv. dir. fin." 1977, I, p. 620 ss.).

In ottica diversa si pone quella parte della dottrina secondo cui quando il "tributo" (ed il problema riguarda in primo luogo la tassa) è corrispettivo allora esso perde ogni pur minima connotazione tributaria. Tale orientamento è riconducibile alla tesi di G. Liccardo (*Introduzione allo studio del diritto tributario*, Napoli, Jovene, 1962, 11 ss., 90 ss.; Id., *Il concetto di imposizione tributaria. Spunti e rilievi critici*, Napoli, Jovene, 1967, p. 83 ss., p. 210 ss.; Id., *Introduzione allo studio del diritto tributario*, in Trattato di diritto tributario cit., vol. I, pp. 36-37), secondo cui o la

viceversa il prelievo è configurato come imposizione autoritativa che attua il “concorso alle pubbliche spese”, ed allora non potrà certo essere sottratto alla garanzia costituzionale<sup>37</sup>“.

In sostanza al Legislatore è consentito sottrarre il prelievo ai principi di cui all’art. 53, soltanto ove si avvalga di meccanismi realmente corrispettivi e paritetici<sup>38</sup>, ovvero laddove gli interventi sui diritti patrimoniali dei privati realizzino una decurtazione avente giustificazione in altri principi costituzionali (si pensi ad es. agli artt. 25, 41, 42, 43, 44 ecc.).

In ordine a tale problematica è stato evidenziato che “il particolare collegamento fra art. 53 ed art. 2 fa sì che debbano escludersi dal primo quei tributi che abbiano come loro causa giuridica, intesa nel senso di *ratio*, non un dovere di solidarietà, ma una particolare prestazione o un particolare servizio ricevuti dalla pubblica amministrazione”, deve peraltro trattarsi non di un “collegamento con l’attività o il bene pubblico... puramente estrinseco od occasionale”, ma di “un collegamento che individui la giustificazione sostanziale della contribuzione”<sup>39</sup>. Su tali basi si distingue poi tra tributi giustificati da un fatto relativo alla sfera giuridica del contribuente, che deve essere necessariamente espressivo di capacità contributiva (imposte dirette ed indirette), e tributi commutativi che trovano la loro giustificazione “in uno scambio di utilità”, che può essere quindi sganciato dalla capacità contributiva (tasse).

I due punti critici di tale concezione stanno nel ritenere assolutamente inconciliabili beneficio e capacità contributiva e nel fondare la distinzione tra “tributi commutativi” (basati essenzialmente sul beneficio) e “tributi contributivi” (basati sulla capacità contributiva) non sulla struttura del presupposto di fatto e sul regime giuridico della fattispecie, ma sulla “*ratio* del prelievo”. Nel

---

tassa è una “controprestazione avente natura di corrispettivo, ed allora va qualificata come prezzo perché discende da un obligatio ex contractu, liberamente e consensualmente sorta dall’incontro di due volontà negoziali; oppure essa identifica una prestazione coattiva, che determina un trasferimento invito dominio dal privato all’erario, ed allora la obbligazione non può che discendere dalla legge e trovar vita in un atto autoritativo, ma in tal caso non ha caratteristiche specifiche che la distinguano dall’imposta...”; normalmente la tassa “si realizza in una controprestazione di un servizio reso dallo Stato al contribuente (che ne riceve una qualche utilità come singolo o come componente la collettività), onde è fuor di dubbio che essa non determini il realizzarsi di una entrata coattiva, ma il pagamento di un corrispettivo” (*Introduzione allo studio* cit., p. 37, nota 5). Come già evidenziato nel testo, in via di estrema semplificazione, l’affermazione secondo cui un’entrata veramente corrispettiva non può avere natura tributaria è condivisibile, ma con tutta una serie di puntualizzazioni che marcano profonde differenze dalla suesposta tesi.

<sup>37</sup> L. Del Federico, *op. cit.*, p. 94 ss., p. 122 ss.

<sup>38</sup> Commutatività e concorso alle pubbliche spese operano su due piani distinti ed incompatibili: la commutatività è propria di quei contratti (rapporti) a prestazioni corrispettive che hanno la funzione di attuare uno scambio fra prestazioni economicamente equivalenti (la prestazione di ciascuna parte trova giustificazione, o causa, nella prestazione dell’altra, in un rapporto di interdipendenza detto sinallagmatico); il concorso è partecipazione alle spese pubbliche in cui il collegamento tra la prestazione del privato (il pagamento del tributo) e la prestazione pubblica (addirittura mancante nella fattispecie imponibile tipica delle imposte) è assunto come fatto giuridicizzato dalla legge tributaria e quindi rilevante nella fattispecie imponibile, ma non nel rapporto fra le parti (v. § seguente). Tuttavia sembra corretto affermare che il concorso non può che essere attuato per sua natura se non in assetto autoritativo (non la coattività, ma la doverosità è immanente all’art. 53), mentre sarebbe errato affermare che la commutatività per sua natura non può che essere attuata in assetto paritetico, come dimostra l’esistenza di prestazioni imposte contrattuali di natura extratributaria.

<sup>39</sup> Così F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva* cit., p. 100; in senso analogo A. Viotto, *Tributo*, in *Digesto*, disc. priv. sez. comm., ed in “*Riv. dir. trib.*”, 1998, I, pp. 787-789.

privilegiare la *ratio*, rispetto ai dati formali e strutturali, questa autorevole dottrina pone l'accento sulla necessità di “vedere se” il prelievo “sia "finalizzato" a colpire una manifestazione di ricchezza in quanto tale o una particolare "utilità ricevuta"“. Il discrimine tra entrate contributive e commutative risulta quindi incentrato sul criterio funzionale.

Orbene, pur riconoscendosi l'indubbia proficuità del criterio funzionale si ritiene, sommessamente, che per ragioni di metodo sia necessario privilegiare il criterio strutturale, prestando altresì particolare attenzione al regime giuridico della fattispecie<sup>40</sup>.

#### **4. Nei tributi paracommutativi lo scambio di utilità non ha rilevanza sinallagmatica: sfuma la connotazione consensuale**

Nei tributi paracommutativi la correlazione tra le utilità caratterizza giuridicamente la fattispecie imponibile (non è relegata a mera *ratio* del prelievo), ma non ha rilevanza sinallagmatica (corrispettiva), non vi sono reciproche obbligazioni delle parti; lo schema è quello tipico della fattispecie tributaria: legge- presupposto (o meglio fattispecie imponibile) - obbligazione. Si tratta di schema talmente ricorrente nella nostra esperienza legislativa da risultare tipizzante il tributo<sup>41</sup>, ma sono concepibili prelievi tributari attuabili in ragione di diversi meccanismi, così come entrate pubbliche non tributarie attuate tramite lo stesso schema.

Negli stati moderni il tributo è un istituto di formazione legislativa, per cui il Legislatore è libero di delineare i moduli attuativi più svariati, fermo ovviamente il rispetto dei principi costituzionali.

Nella vigente legislazione l'unica peculiarità dei tributi paracommutativi è data da talune particolari conformazioni della fattispecie imponibile: invero l'imposta si ricollega ad un

---

<sup>40</sup> I rischi del metodo funzionale sono chiaramente avvertiti da F. Moschetti il quale precisa che per accertare il fine del prelievo “l'elemento oggettivo e la struttura del presupposto debbono essere valutati unitamente a tutti gli altri elementi della fattispecie e all'intera disciplina del tributo..”; tuttavia la prospettiva d'indagine resta di tipo funzionalista (come si desume anche dall'analisi delle fattispecie – *op. cit.*, p. 103 ss.).

Per la critica, anche in termini funzionali, v. peraltro I. Manzoni, *Imposizione fiscale* cit., p. 2013 ss.

La questione si ripropone ciclicamente, e già G. A. Micheli, in garbata polemica con B. Griziotti, evidenziava che “nella determinazione della *ratio legis*” e “nella ricostruzione del contenuto della norma”, “l'interprete non può assumere valutazioni che attengono al momento economico dell'attività finanziaria”, ovvero alle giustificazioni razionali del prelievo, “se non quando esse sono assunte dal legislatore” e “si sono cioè trasformate in valutazioni giuridiche”; insomma “non si può addivenire ad una ricostruzione della *mens legis* nella quale siano introdotti elementi che attengono a valutazioni di diverso genere e riguardano principi della scienza economica non idonei a d essere direttamente produttivi di effetti sul piano normativo” (*Diritto tributario e diritto finanziario*, in Enc. dir., pp. 1123-1124).

<sup>41</sup> In senso analogo v. ad es. F. Moschetti, *op. cit.*, p.182, e da ultimo A. Viotto, *op. cit.*, p. 779, nota 98.

Tuttavia lo stesso F. Moschetti, *op. cit.*, p. 190, evidenzia che “contrariamente alla dottrina tradizionale non tutti i tributi possono ricondursi allo schema di una obbligazione legale. Accanto ad alcuni prelievi, costituenti obbligazioni legali collegate al verificarsi di un fatto tradizionalmente chiamato presupposto, ne esistono altri che costituiscono condizioni per la sua emanazione od efficacia o condizioni per la sua legittimità. Nel primo caso abbiamo un onere di pagamento; nel secondo un obbligo che sorge al compiersi di un fatto, ma è ad esso correlato in funzione legittimativa. Qui non esiste più la struttura classica dell'obbligazione legale, e forse non è più giustificato continuare a qualificare come “presupposto” l'evento cui il prelievo è collegato”.

presupposto di fatto, che in tanto forma oggetto di tassazione, in quanto è considerato di per sé tale da giustificare il prelievo, un presupposto che attiene esclusivamente alla persona del contribuente, ai suoi beni e/o alle sue attività, senza alcuna relazione, neanche di fatto, con le attività ed i beni dell'ente pubblico; mentre il presupposto dei tributi paracommutativi consiste in una situazione di fatto che determina o necessariamente si ricollega al godimento di un bene pubblico, e/o all'esplicazione di un'attività dell'ente pubblico in favore del contribuente o di un gruppo, giuridicamente qualificato, del quale egli fa parte.

Resta tuttavia salva la peculiarità e l'autonomia di quegli eventuali casi marginali nei quali ci si discosti dallo schema legge- fatto- obbligazione, ed emergano meccanismi inconsueti, quale ad es. l'onere (v. *infra* § 5).

Sulla correlazione tra la prestazione pubblica e quella del privato è necessario un minimo inquadramento civilistico.

La commutatività in senso tecnico giuridico attiene al fenomeno dei contratti a prestazioni corrispettive, nei quali la causa si rinviene nello scambio tra le prestazioni delle parti: ciascuna delle parti si obbliga ad una prestazione per avere in cambio la prestazione cui è obbligata l'altra parte; ciascuna prestazione si configura rispetto all'altra come controprestazione. La commutatività caratterizza i contratti a prestazioni corrispettive che hanno la funzione di attuare uno scambio fra prestazioni economicamente equivalenti (manca quindi nei contratti aleatori); pertanto le vicende successive alla formazione del contratto, che comportano mutamento del valore di una prestazione, e quindi alterano l'equilibrio economico del rapporto, incidono sulla misura della controprestazione ovvero, al limite, sulla sorte del contratto (risoluzione per impossibilità o per eccessiva onerosità).

Il legame reciproco tra le due prestazioni (interdipendenti) viene tradizionalmente qualificato come sinallagma (con locuzione tramandata dall'art. 1102 del code Napoleon)<sup>42</sup>. Sul piano statico, nella causa del contratto, si individua il così detto sinallagma genetico, sul piano dinamico, e quindi nella fase di esecuzione del contratto, si parla invece di sinallagma funzionale. Sotto entrambi i profili emerge un principio di proporzionalità tra le prestazioni corrispettive, tuttavia mentre nella fase di formazione del contratto il Legislatore in linea di principio si disinteressa dell'esigenza di proporzionalità tra le prestazioni, rimettendone la determinazione all'autonomia negoziale delle parti<sup>43</sup>, salvi taluni peculiari meccanismi di tutela del così detto contraente debole e/o del pubblico

---

<sup>42</sup> La letteratura sul tema è vastissima, per i riferimenti essenziali v.: E. Betti, *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino, Utet, 1955, p. 167 ss.; F. Messineo, *Contratto* (dir. priv.), in Enc. dir., p. 905 ss.; Id., *Contratto in genere*, I, Milano, Giuffrè, 1968; G. Scalfi, *Osservazioni sui contratti a prestazioni corrispettive*, in "Riv. dir. comm.", 1958, I, p. 452 ss.; Id., *Atti a titolo oneroso e contratti a prestazioni corrispettive*, in "Temi", 1960, p. 86 ss.; F. Galgano, *Il negozio giuridico*, in Trattato Cicu - Messineo, Milano, Giuffrè 1988, p. 465 ss.

<sup>43</sup> Per gli studi più aggiornati v.: G. Biscontini, *Onerosità, corrispettività e qualificazione dei contratti*, Napoli, Esi, 1984, p. 50 ss.; R. Lanzillo, *Regole del mercato e congruità dello scambio contrattuale*, in "Contratto e impresa", 1985, p. 309 ss.; A. Marini, *Ingiustizia dello scambio e lesione contrattuale*, in "Riv. crit. dir. priv.", 1986, p. 274 ss.

interesse<sup>44</sup>, è nella fase di esecuzione del contratto che il Legislatore si preoccupa di salvaguardare l'equilibrio tra le prestazioni, così come determinate dalle parti (si pensi alle varie ipotesi di risoluzione del contratto<sup>45</sup>). I più pregnanti riferimenti alla corrispettività ed alla commutatività si colgono proprio nelle vicende successive alla formazione del contratto<sup>46</sup>.

Orbene tutto ciò manca nella disciplina dei tributi paracommutativi: qui lo scambio di utilità non ha alcuna rilevanza sinallagmatica: -non vi sono reciproche obbligazioni delle parti, e di tutto ciò la riprova è data dall'assoluta e pacifica irrilevanza dei vizi funzionali della causa (risoluzione); il collegamento e l'equivalenza economica tra le prestazioni rilevano come fatti costitutivi della fattispecie imponibile, giuridicizzati dalla norma tributaria, e quindi del tutto estranei rispetto alla volontà delle parti.

Altrettanto dicasi sul piano statico e genetico: per gli schemi causali classici del diritto privato la sinallagmaticità si concreta nelle note formule "do ut des", "do ut facies" ecc., mentre lo schema dell'imposizione tributaria è "si versa il tributo perché la legge lo impone"<sup>47</sup>, e ciò indifferentemente sia per i tributi paracommutativi, sia per l'imposta, ferme restando le peculiarità delle fattispecie imponibili.

In altra sede sono state da tempo tratteggiate le differenze tra imposta e tassa, ed è stato individuato il presupposto, e più in generale la fattispecie imponibile, della tassa ritenendone elemento distintivo il vantaggio goduto individualmente dal privato. Detto requisito assume

---

<sup>44</sup> Oltre alla rescissione del contratto (artt. 1447 ss. C.C.), si pensi ad es. alle tariffe professionali, all'equo canone, alle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, ed in generale all'inserzione automatica di clausole ex art. 1339 C.C.

<sup>45</sup> Risoluzione per inadempimento (artt. 1453, 1462 C.C.), risoluzione per impossibilità sopravvenuta (artt. 1463-1466), risoluzione per eccessiva onerosità sopravvenuta (artt. 1467, 1469).

Il Codice Civile prevede poi figure analoghe alla risoluzione, ma specifiche per i singoli contratti (2119, 2259, 2383, 2466 ecc.), o comunque peculiari meccanismi di salvaguardia della proporzionalità tra le prestazioni corrispettive (1492, 1537, 1537, 1664 ecc.)

<sup>46</sup> Nel dibattito sul concetto di tributo i riferimenti al nesso sinallagmatico (o di corrispettività) tra le reciproche prestazioni delle parti potrebbero suscitare qualche perplessità, ove si consideri che spesso nella dottrina civilistica si ritiene che i contratti sinallagmatici non esauriscono la sfera dell'onerosità, e che ai contratti bilaterali debbano essere contrapposti i contratti con obbligazioni di una sola parte. Tuttavia si tratterebbe di perplessità superabili in quanto la più recente dottrina tende a rivisitare radicalmente tali tradizionali contrapposizioni (v. per tutti G. Biscontini, *op. cit.*, p. 13 ss.). Ma ciò che più conta è che ai fini tributari i riferimenti al nesso sinallagmatico rilevano per distinguere i tributi (para)commutativi dai corrispettivi (privatistici) dei pubblici servizi, e quindi vengono posti in relazione a fattispecie in cui sussistono certamente due prestazioni, quella dell'amministrazione e quella del contribuente (trattandosi di acclararne la natura giuridica), mentre non ha senso utilizzarli per l'agevole identificazione delle imposte, laddove sussiste inequivocabilmente quale unica prestazione quella del contribuente; al dibattito tributaristico risultano quindi estranee le maggiori problematiche civilistiche in tema di sinallagmaticità (corrispettività) e bilateralità, che si pongono proprio nei rapporti contrattuali in cui non si rinvengono – quanto meno prima facie - reciproche obbligazioni delle parti – v. ancora G. Biscontini, *op. cit.*, p. 66 ss.). Inoltre per l'identificazione del tributo alla tradizionale rilevanza della fonte dell'obbligazione viene affiancato il criterio qualificatorio del regime giuridico della fattispecie, che assume particolare importanza proprio per le obbligazioni *ex lege* (Del Federico, *op. cit.*, p. 177 ss.).

<sup>47</sup> G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, Cedam, 2003, p. 24, osserva, con puntuale suggestiva semplificazione, che la funzione del tributo è quella di costringere il soggetto obbligato a partecipare al finanziamento delle spese pubbliche. Ma tutta la produzione scientifica di questo chiaro Autore è saldamente centrata sul concetto del tributo come obbligazione di riparto delle spese pubbliche, nel solco della teoria elaborata da L.V. Berliri (v. ad es.: *op. cit.*, p. 17, note 10 ed 11; *I condoni fiscali tra rottura delle regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in "Fisco", 2003, p. 1786).

pertanto rilevanza sotto il profilo della fattispecie imponibile, del presupposto di fatto dell'obbligazione *ex lege*, e non sotto il profilo del rapporto sinallagmatico, o dell'ormai superata teoria della "causa impositionis"<sup>48</sup>, e d'altro canto proprio gli studiosi che con più convinzione hanno sostenuto questa teorica hanno convincentemente dimostrato che l'imposizione tributaria non può essere ridotta entro lo schema di una relazione di scambio<sup>49</sup>.

La questione si pone in termini analoghi per il contributo, per il quale tuttavia la volontà del contribuente è pacificamente irrilevante, mentre per la tassa (per le così dette tasse facoltative) la richiesta del privato costituisce uno dei problemi centrali (v. *infra*). E' significativo che anche quella moderna dottrina che configura i contributi come prelievi causali, ed afferma che la causalità non può certo risolversi nella rilevanza del vantaggio individuale quale elemento peculiare del presupposto di fatto, traducendosi piuttosto in "una situazione giuridica del contribuente correlata all'obbligo contributivo"<sup>50</sup>, neghi la sinallagmaticità. Secondo tale dottrina la *ratio* del prelievo "implica l'idea di una attività pubblica generale, effettuata dall'ente pubblico, che procura un vantaggio o utilità economica individualmente valutabile e misurabile e di cui il contributo è il

---

<sup>48</sup> Secondo questa teoria, elaborata dagli studiosi della scuola di Pavia, l'obbligazione tributaria aveva come requisito essenziale una vera e propria causa giustificativa (analogo alla causa del negozio giuridico), detta appunto "causa impositionis", consistente nella partecipazione del contribuente ai vantaggi generali e/o particolari che gli derivano in ragione dell'appartenenza al consorzio sociale; la causa del tributo stava quindi nei vantaggi generali e/o particolari che l'attività dello Stato è astrattamente idonea a procurare ai singoli e la capacità contributiva era intesa quale indice indiretto di tali potenziali vantaggi (B. Griziotti, *Principi di politica, di diritto e scienza delle finanze*, Padova, Cedam, 1929, p. 155 ss.; Id., *Studi di diritto tributario*, Padova, Cedam, 1931, p. 20 ss.; Id., *Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario*, in "Riv. dir. fin.", 1939, I, p. 372 ss.; E. Vanoni, *Natura e interpretazione* cit., p. 109 ss.; R. Pomini, *La "causa impositionis" nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Milano, Giuffrè, 1951; C. Maffezzoni, *Rilevanza giuridica e vicenda storica della dottrina causale dei tributi*, in "Jus", 1956, p. 171 ss.; D. Jarach, *op. cit.*, p. 90 ss.).

La teoria della "causa impositionis" è stata ormai da tempo confutata e superata (v. tra i tanti: A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, II, Milano, Giuffrè, 1957, p. 92 ss.; Id., *L'obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria*, in Scritti in memoria di A. Giuffrè, ora in Scritti scelti cit., 491 ss.; Id. *Corso istituzionale di diritto tributario*, I, Milano, Giuffrè, 1985, p. 188 ss.; A. D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Roma, 1956, p. 155 ss.; E. Giardina, *Le basi teoriche* cit., p. 399 ss.; G. A. Micheli, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, già in "Riv. dir. fin." 1964, I, p. 3, ed ora in Opere Minori di diritto tributario, II, Milano, Giuffrè, 1982, p. 21 ss.; I. Manzoni, *Il principio della capacità contributiva* cit., p. 60 ss.; G. Liccardo, *Il concetto di imposizione* cit., p. 76 ss.; G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione* cit., p. 135 ss.; M. Trimeloni, *I caratteri delle entrate tributarie*, I, Padova, Cedam, 1973, p. 72 e seg; F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva* cit., p. 16 ss., p. 25 ss., p. 93 ss.). Oggi la giustificazione dell'imposizione tributaria non può che essere rinvenuta nell'art. 53 Cost., così come interpretato dalla più recente ed autorevole dottrina, e quindi non limitando più la capacità contributiva al mero godimento dei servizi pubblici. La "causa impositionis" può quindi essere concepita come rispondenza del tributo ai principi costituzionali ed in particolare al principio della capacità contributiva (v. E. De Mita, *Capacità contributiva*, in Digesto, disc. priv. sez. comm., p. 454 ss.; P. Russo, *Manuale* cit., pp. 14-29; Corte Cost. 6.7.1972, n. 120; Corte Cost. 10.7.1975, n. 201), ma anche in tale accezione moderna gran parte della dottrina svaluta il concetto di causa (A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, Utet, 1991, pp. 29-30, pp. 45-46).

<sup>49</sup> V. in particolare E. Vanoni, *Natura e interpretazione* cit., pp. 42-71; Id., *Lezioni di scienza delle finanze e diritto* cit., pp. 43-45.

<sup>50</sup> M. Ingresso, *Contributi* cit., p. 120, sulla scia di: B. Griziotti, *Il principio del beneficio* cit., p. 335 ss.; E. Vanoni, *Lezioni di scienza delle finanze e diritto* cit., p. 51; R. Alessi, G. Stammati, *Istituzioni* cit., pp. 36-37. Contra v. però: A. D. Giannini, *I concetti* cit., p. 93 ss.; I. Manzoni, *Profili generali dei contributi di miglioria*, Torino, Utet, 1970, p. 212 ss.; C. Maffezzoni, *Natura e funzione del contributo urbanistico*, in *Profili giuridici e prospettive della nuova normativa sull'edificabilità dei suoli* (Atti del convegno), Milano, Giuffrè, 1978, p. 164; A. Fantozzi, *Diritto*, cit., p. 59.

corrispettivo in senso economico e concreto ed immediato”<sup>51</sup>; giunge così a superare la concezione Berliiriana del contributo come meccanismo per evitare l’ingiustificato arricchimento del privato<sup>52</sup>, valorizzandone la “commutatività” e configurandolo come “corrispettivo”. Tuttavia il “corrispettivo... non assume la figura giuridica di una controprestazione contrattuale nell’ambito di un rapporto giuridico obbligatorio intercorrente tra ente agente e contribuente avvantaggiato, perché la prestazione a titolo di contributo è imposta, ossia nasce da un atto di autorità la cui funzione è la decurtazione patrimoniale del privato, e perché dall’altro lato, l’attività pubblica ripete la sua giustificazione nell’interesse pubblico e non in questo corrispettivo. Non vi è sinallagma né genetico, né funzionale tra contributo e attività pubblica, la quale pertanto non ha la finalità di garantire la realizzazione del vantaggio del contribuente”<sup>53</sup>.

Su tali condivisibili basi è subito utile chiarire quali possano essere i collegamenti più proficui tra i riferiti istituti e concetti civilistici e lo studio dei tributi paracommutativi, giacché anche quella autorevole dottrina che da tempo ha individuato nella mancanza di sinallagmaticità la caratteristica del “rapporto di tassa”, rispetto ai rapporti privatistici, stenta poi a dare concretezza al criterio, finendo con il valorizzare esclusivamente la fonte del rapporto, legge o contratto<sup>54</sup>.

La formazione del contratto, mediante il libero incontro delle volontà, potrebbe apparire assorbente ai fini che qui ci occupano: nel disinteresse del Legislatore e nel libero gioco dell’autonomia negoziale delle parti potrebbero rinvenirsi spunti qualificanti del rapporto privatistico, da contrapporre al rapporto pubblicistico (e qui i termini sono volutamente generici)<sup>55</sup>; ma ciò non risponderebbe adeguatamente alla realtà del diritto positivo.

---

<sup>51</sup> Per il confronto tra presupposto del contributo e presupposto della tassa v. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi* cit., p. 206 ss.

<sup>52</sup> A. Berliri, *Corso istituzionale*, cit., I, p. 65 ss.; in senso analogo F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, Utet, 1992, p. 8, per ulteriori approfondimenti v. comunque F. Fichera, *op. cit.* Questa giustificazione del prelievo costituisce ancora oggi un punto fermo. Il riferimento all’arricchimento del privato è ricorrente anche nella dottrina di altri paesi dell’Unione Europea, v. ad es.: G. Gest, G. Tixier, *Manuel de droit fiscal*, Paris, 1986, p. 58, i quali però collocano il fenomeno nell’ambito della categoria della tassa, giacché nell’ordinamento francese la categoria del contributo non ha rilevanza autonoma, affluendo di volta in volta alla tassa vera e propria o alla tassa parafiscale; P. Kirchhof, *Staatliche Einnahmen*, in W. Isensee, P. Kirchhof, *Handbuch, Handbuch des Staatsrechts*, Heidelberg, 1990, p. 182; F. Kirchhof, *Grundriss des Abgabenrechts. Steuern, Gebühren, Beiträge EG und Sonderabgaben*, Heidelberg, 1991, p. 107 ss.

<sup>53</sup> Così M. Ingrosso, *Contributi*, cit., p.118; in senso analogo M. Miccinesi, V. VIGORITTI, *Sulla natura dei contributi consortili e sulla giurisdizione del tribunale in ordine alle relative controversie*, in “Dir. prat. trib.” 1999, I, p. 813 ss., nonché con riferimento alla tassa: A. Berliri, *Per una precisazione del concetto*, cit., p. 134; E. Potito, *L’ordinamento tributario*, cit., p. 28, il quale individua nel sinallagma l’elemento per differenziare i corrispettivi dalle tasse (suddividendo però queste tra imposte ed entrate parafiscali).

<sup>54</sup> Per tale orientamento v. soprattutto A. Berliri, il quale però acutamente, e convincentemente, rileva che “quando di fronte alla prestazione del privato sta una prestazione della pubblica amministrazione... tra le due prestazioni manca quel rapporto di causalità che è invece caratteristico del contratto sinallagmatico; la pubblica amministrazione esegue la propria prestazione o perché è obbligata da una precisa norma di legge o perché ritiene che ciò sia opportuno per il pubblico interesse, non mai perché vuole incassare la tassa” (*Per una precisazione del concetto* cit., p. 134 ss.).

<sup>55</sup> E’ stato ad es. C. Maffezzoni, *Imposta*, in Enc. dir., p. 455, ad affermare che la tassa costituisce un’entrata coattiva in quanto la volontà del privato non è giuridicamente rilevante ai fini della quantificazione del suo ammontare.

Nei rapporti contrattuali nei quali sono parti un ente pubblico (o un suo concessionario) ed un privato - ma potrebbe dirsi più in generale in ogni rapporto contrattuale alla base del quale il Legislatore individua un interesse pubblico e/o un interesse collettivo meritevole di tutela- è particolarmente marcata la tendenza legislativa, innestata dal Codice Civile del 1942, all'oggettivizzazione dello scambio contrattuale<sup>56</sup>. Per tali rapporti il tendenziale, ancorché criticabile, superamento del così detto "dogma della volontà", in ossequio agli interessi superiori della produzione e della circolazione dei beni e dei servizi, mediante l'unificazione dei codici di diritto privato e la conseguenziale commercializzazione del diritto civile, giunge sino a concretare una sorta di mutazione pubblicistica.

Pertanto -anche in ragione della sorprendente evoluzione della categoria delle "prestazioni imposte"<sup>57</sup> - per il corretto inquadramento, e per le ipotizzate soluzioni, dei problemi esaminati nel presente studio, il più proficuo terreno di ricerca è offerto dalla fase di esecuzione del contratto e non dalla sua genesi, dal libero incontro delle volontà o dall'autonomia negoziale delle parti. Per le obbligazioni *ex lege* l'attenzione si sposterà dalla risoluzione del contratto alla disciplina generale dell'adempimento delle obbligazioni (artt. 1176 e seg. C.C.).

A questo punto è opportuno chiarire che si può parlare di tributi paracommutativi, per intendere una categoria di tributi caratterizzati da una specifica correlazione -giuridicamente rilevante a livello di fattispecie imponibile - tra attività pubblica (o beni pubblici) e prestazione pecuniaria del contribuente, giammai per far riferimento a rapporti tributari corrispettivi e commutativi (in termini civilistici), inesistenti nella vigente legislazione<sup>58</sup>.

## 5. Il consenso nelle tasse facoltative

La ricostruzione, dominante in dottrina, della tassa secondo lo schema legge - presupposto - obbligazione, in modo tale che risulti possibile al tempo stesso configurare la domanda, in quanto prevista dalla legge, come fatto generatore dell'obbligazione, e pure considerare come presupposto la prestazione del servizio (ove manchi la domanda), attenua le peculiarità di questo tributo. Vengono infatti ignorati la valenza volontaristica della domanda, il rapporto tra la prestazione dell'ente pubblico e l'utilità dell'amministrato, la spontaneità del versamento, e quindi vengono

---

<sup>56</sup> F. Galgano, *Il negozio giuridico*, cit., p. 46 ss., p. 476 ss.

<sup>57</sup> A. Fedele, *Art. 23*, in Commentario della Costituzione, a cura di G. Branca, *Rapporti civili, Artt. 22 e 23*, Bologna - Roma, Zanichelli, 1978; Id., *Prestazioni imposte*, *op. cit.*

<sup>58</sup> In tale ordine di idee v. E. Antonini, *Il mito dei tributi "corrispettivi"* cit., p. 324.

Sempre nella stessa accezione altri Autori parlano di entrate tributarie "commutative o quasi commutative" (G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, Utet, 1981, pp. 6-23; P. Russo, *Manuale* cit., p. 10, pp. 20-21), di "entrate tributarie cosiddette commutative" e di "tributi paracommutativi" (A. Fedele, *Le imposte ipotecarie*, cit., pp. 13-14; A. Fantozzi, *Diritto*, cit., pp. 18-65; A. Fantozzi, G. Tinelli, *Il regime tributario del processo*, cit., p. 9), di "tributi corrispettivi" (S. La Rosa, *L'oggetto dei tributi locali*, cit., p. 133).

La categoria della paracommutatività inizia a farsi strada anche in giurisprudenza, v. ad es. Cass. Sez. Un., 7.12.2007, n. 25551

offuscati gli immanenti profili consensualistici. In sostanza viene ignorato il tratto che ancor oggi, frequentemente, caratterizza la tassa rispetto all'imposta: la realizzazione del prelievo è assicurata indefettibilmente dall'interesse dell'utente alla prestazione del servizio.

Da ciò la reazione di quegli studiosi che tentano di spiegare il meccanismo di attuazione della tassa utilizzando, con estrema originalità, il concetto di onere, al fine di superare lo schema omogeneizzante proposto dalla dottrina dominante ed al tempo stesso di evitare la sopravvalutazione della latente commutatività<sup>59</sup>.

Questo orientamento dottrinale ha trovato la più approfondita elaborazione negli studi di Antonio Berliri, il quale ebbe a definire la tassa - o meglio la tassa facoltativa (non obbligatoria)<sup>60</sup>: - come "la spontanea prestazione di dare o di fare avente per oggetto una somma di danaro o un valore bollato o la spontanea assunzione di una obbligazione, costituenti una condizione necessaria per conseguire un determinato vantaggio e della quale non si può chiedere la restituzione una volta conseguito il vantaggio". Risulta palese la valorizzazione del consenso del contribuente.

Tale definizione prende spunto dalla constatazione che "nella tassa non esiste prima del pagamento alcuna obbligazione tra ente pubblico e privato; il contribuente che paga una tassa non paga perché deve pagare, ma unicamente perché vuole pagare, tanto è vero che ove non paghi lo Stato non può agire in alcun modo per costringerlo ma può solo rifiutare il servizio richiesto. Il pagamento della tassa non è quindi un pagamento in senso tecnico, una *solutio* destinata ad estinguere un precedente vincolo giuridico, ma una dazione destinata a porre in essere una condizione necessaria per conseguire un determinato vantaggio", e quindi in definitiva la tassa va ricondotta "in quel più generale istituto giuridico... che è l'onere"<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup> S. Pugliatti, *Istituzioni di diritto civile*, II, Milano, Giuffrè, 1935, p. 57; P. Saraceno, *La decisione del fatto incerto nel processo penale*, Padova, Cedam, 1940, p. 51, nota 1; A. Berliri, *Principi*, cit., I, p. 303 ss.; Id., *Per una precisazione del concetto*, cit., p. 133; Id., *La legge del bollo*, Milano, Giuffrè, 1957, pp. 22-38; Id., *Appunti sul fondamento e sul contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in Studi in onore di A. D. Giannini, Milano, Giuffrè, 1961, p. 225 e seg; Id., *Corso istituzionale di diritto tributario*, I, Milano, Giuffrè, 1965, p. 61; E. Casetta, *Entrate tributarie e canoni di concessione sui beni demaniali*, in "Temi trib.", 1959, pp. 488-489; C. Mortati, *Istituzioni di diritto pubblico*, II, Padova, Cedam, 1967; R. Alessi, G. Stammati, *Istituzioni*, cit., p. 39; e da ultimo, sia pure fuggacemente, C. Bafile, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, Padova, Cedam, 1980, 121. G. Zanobini, *Corso cit.*, IV, p. 343, si limita a negare la natura coercitiva della tassa, senza prendere posizione sulla sua configurabilità come onere.

<sup>60</sup> La tesi della tassa come onere è ovviamente circoscritta alle sole tasse così dette "facoltative", risultando inconcepibile nei confronti delle "tasse obbligatorie". Sono riconducibili al primo gruppo: le tasse sulle concessioni amministrative, la tassa per l'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche, le tasse scolastiche, le tasse universitarie, il contributo giudiziario ecc. Sono riconducibili al secondo gruppo: la tassa per la raccolta dei rifiuti, la tassa per il disinquinamento delle acque, le tasse marittime, portuali ecc.

<sup>61</sup> Così A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, Giuffrè, 1952, pp. 304-305; in senso analogo v. gli altri studi dello stesso Autore.

Della concezione della tassa come onere sarebbero corollari l'inapplicabilità del principio di riserva di legge ex art. 23 Cost., la negazione della natura tributaria delle stesse e quindi l'irrelevanza dei principi di cui all'art. 53 Cost.<sup>62</sup>

L'originale concezione della tassa come onere è stata decisamente avversata dalla dottrina dominante che l'ha criticata sotto molteplici aspetti, eccependo in particolare che:

- a) il concetto di onere è particolarmente controverso ed invece di introdurre elementi di certezza complica ulteriormente il panorama delle problematiche sulla tassa; esso inoltre viene recepito acriticamente senza tener conto dell'ampio dibattito dottrinale cui ha dato luogo e delle complesse implicazioni di teoria generale del diritto<sup>63</sup>;

- b) il riferimento all'onere è improprio o tutt'al più pertinente solo per talune marginali fattispecie di tassa, giacché ben di rado il pagamento della tassa è condizione per l'acquisizione di un diritto, mentre nella maggioranza dei casi emerge la sussistenza di un vero e proprio obbligo a versare il tributo a seguito della richiesta da parte dell'amministrato della prestazione del servizio pubblico<sup>64</sup>;

- c) l'utilizzazione del meccanismo dell'onere colloca la tassa in un contesto sostanzialmente negoziale - privatistico, comportandone l'eccessiva svalutazione della connotazione pubblicistica (ancorché in ipotesi non tributaria)<sup>65</sup>;

- d) anche in termini puramente civilistici la domanda dell'amministrato non è espressione di *facultas agendi* ma si configura come fatto costitutivo dell'obbligo tributario<sup>66</sup>;

- e) al di là delle apparenze in realtà nelle tasse il fatto costitutivo dell'obbligazione è variamente articolato, potendo essere a volte successivo, a volte contemporaneo al versamento, secondo il fenomeno della così detta anticipazione del prelievo rispetto alla nascita dell'obbligazione, ritenuto, a ragione, idoneo a fugare le suggestioni della teoria dell'onere<sup>67</sup>.

La tesi Berliriana suscita poi altre perplessità:

---

<sup>62</sup> V. ampiamente: A. Berliri, *op. cit.*, p. 304 ss.; Id., *Appunti sul fondamento*, cit., p. 193 ss., p. 224 ss. Per l'esplicita esclusione della tassa dal novero dei tributi v. E. Casetta, *Entrate tributarie*, cit., p. 487 ss.; viceversa Antonio Berliri mostrandosi scettico sia sulla concezione del diritto delle imposte (di matrice germanica), sia sulla concezione unitaria della categoria "tributo", evita di esprimere opzioni classificatorie al riguardo, continuando a ricomprendere la tassa negli studi di diritto tributario.

<sup>63</sup> V. per tutti E. Antonini, *La formulazione della legge e le categorie giuridiche: in particolare della tassa come onere*, in Studi in onore di A. D. Giannini, Milano, Giuffrè, 1961, p. 70 ss.; Id., *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, I, *La tassa come onere*, Milano, Giuffrè, 1958, pp. 8-12; G. A. Micheli, *L'onere della prova*, Padova, Cedam, 1966, p. 60 ss.

<sup>64</sup> G. A. Micheli, *op. cit.*, p. 64, nota 12; R. Treves, *Su alcune nozioni di diritto finanziario*, in "Temi trib.", 1959, p. 200.

<sup>65</sup> V. ad es. A. Fedele, *La tassa*, cit., p. 46, nota 112.

<sup>66</sup> G. A. Micheli, *op. cit.*, p. 60; Id., *Profili critici*, cit., p. 5; Id., *Corso*, cit., pp. 25-26 (nell'ordine di idee di S. Romano, *Principi di diritto amministrativo italiano*, Milano, Giuffrè, 1901, p. 286).

<sup>67</sup> V. esaurientemente E. Antonini, *La formulazione*, cit., p. 103 ss.

- o l'utilizzazione della categoria dell'onere viene spinta sino alle sue estreme conseguenze, ed allora comporta l'elisione di ogni connotazione pubblicistica della tassa<sup>68</sup>, o altrimenti si riduce ad un modulo descrittivo, che pur evidenziando la genericità della tesi dominante (secondo il consueto ed acritico schema: legge – presupposto - obbligazione) non risolve che taluni dei problemi annosi che occupano gli studiosi<sup>69</sup>;

- limitare la configurazione della tassa come onere alle sole tasse facoltative spacca in due la categoria giuridica, riproponendo in sostanza la vecchia contrapposizione con le tasse obbligatorie (ma ciò avrebbe comunque il pregio di svelare la peculiare natura di talune entrate che altrimenti rischierebbero di essere frettolosamente ricomprese nella omogeneizzante fattispecie tributaria legge - presupposto-obbligazione).

## Conclusioni

Sembra che il tema delle tasse facoltative e l'identificazione del meccanismo dell'onere nell'ambito delle tecniche del prelievo tributario possano offrire un fertile terreno per la valorizzazione dei moduli consensuali nei rapporti Fisco - contribuenti.

Invero, recuperando un dibattito ormai risalente, va riconosciuto che la tesi della tassa come onere ha l'indubbio merito di aver scosso la dottrina, assopitasi sulla rassicurante concezione della tassa come obbligazione *ex lege*<sup>70</sup>, stimolando alcune tra le più moderne prospettive d'indagine, si pensi alla necessità di reimpostare lo studio della tassa come obbligazione *ex lege*, in modo tale da superare la tematica dell'onere (e quindi della facoltatività), mediante l'individuazione del fenomeno dell'anticipazione del prelievo rispetto al manifestarsi del presupposto<sup>71</sup>; o alla recente riemersione della tematica dei tributi paracommutativi in assetto paritetico<sup>72</sup>.

Il maggior merito della tesi di Antonio Berliri è però quello di aver messo a fuoco un istituto prima ignoto (o quasi) al diritto tributario, ed oggi conforme alle più moderne aspirazioni

---

<sup>68</sup> Il che tuttavia, nonostante le critiche di A. Fedele (*La tassa*, cit., p. 46, nota 112), non si rinviene negli studi di A. Berliri, che ha sempre inequivocabilmente collocato la trattazione della tassa nell'ambito del diritto tributario e quindi del diritto pubblico.

<sup>69</sup> Anche il dato dell'inapplicabilità della riserva di legge alla tassa-onere, che all'epoca sembrava costituire un risultato significativo (v. ad es. A. Berliri, *Appunti sul fondamento*, cit., p. 193 ss.), verrà radicalmente rimesso in discussione dalla Corte Costituzionale man mano che andrà maturando la tematica delle "prestazioni imposte" (dalle prime note di E. Allorio, *Limiti di legittimità costituzionale nella imposizione di prestazioni*, a Corte Cost. 26.1.1957, n. 30, in "Dir. prat. trib." 1957, II, p. 86, sino agli studi di A. Fedele, *Art. 23*, cit., p. 31 ss.; Id. *Prestazioni imposte*, cit.).

<sup>70</sup> In senso analogo v. tra i tanti: E. Antonini, *La formulazione*, cit., p. 62; A. Fedele, *La tassa*, cit., p. 46; C. Sacchetto, *Tassa*, in Enc. dir., p. 15.

<sup>71</sup> Sull'anticipazione del prelievo v.: E. Antonini, *La formulazione*, cit., p. 103 ss.; A. Berliri, *Principi*, cit., II, p. 252; S. La Rosa, *I tributi di concessione governativa nel sistema dei procedimenti impositivi*, in AA. VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, Giuffrè, 1971, p. 171 ss.; Id., *L'evasione alle imposte di concessione governativa ed i suoi aspetti giuridici*, in "Dir. prat. trib.", 1963, I, p. 449 ss.; Id., *Contributo allo studio delle tasse*, cit., p. 45 ss.; A. Fedele, *La tassa*, cit. p. 93 ss.

<sup>72</sup> A. Fedele, *La distinzione dei tributi*, cit., p. 11; Id., *Corrispettivi di pubblici servizi*, cit., p. 22; *La tassa*, cit., pp. 208-209; Id., *Prestazioni imposte*, cit., p. 11; in senso analogo G. A. Micheli, *Corso*, cit., pp. 11-12.

consensualistiche: sembra infatti proficuo allargare l'orizzonte degli strumenti a disposizione del Legislatore, soprattutto ove si consideri lo scarso impatto giuridico - sociale dell'onere fiscale, la sua tollerabilità da parte dei contribuenti, la sua estrema efficacia, senza necessità di apparati coercitivi e/o sanzionatori ecc.

E' chiaro infatti che "le norme che prescrivono l'osservanza di un onere si disinteressano del comportamento ad esso contrario, il quale non viene quindi vietato nè in modo implicito, nè in modo esplicito; del resto ciò non sarebbe possibile" (altrimenti si trasformerebbe la fattispecie) "appunto perchè la non osservanza dell'onere non si traduce - come comportamento giuridicamente qualificato - in un facere contrario al diritto"<sup>73</sup>.

La peculiarità dell'onere non può essere quindi disciolta nelle variegate forme di anticipazione del prelievo, giacché tale meccanismo è sempre espressivo di forti profili di doverosità. In sostanza a fronte del mancato assolvimento dell'onere l'Amministrazione potrà soltanto rifiutarsi di espletare l'attività vantaggiosa al privato, la legge potrà prevedere l'inefficacia degli atti ecc.; mentre a fronte dell'omesso versamento anticipato del tributo il contribuente potrà risultare passibile di esecuzione coattiva della pretesa erariale ed eventualmente di sanzioni<sup>74</sup>.

Una volta superato il dogma della coattività, come tratto qualificante il prelievo tributario<sup>75</sup>, anche le fattispecie di tassa incentrate sull'onere (si pensi ad es. alle tasse universitarie o al contributo unificato per le spese degli atti giudiziari) diventano riconducibili, senza obliterarne del

---

<sup>73</sup> Così E. Antonini, *La formulazione*, cit., p. 80 ss.

<sup>74</sup> E' pacifico che il discrimine fondamentale tra obbligo ed onere sta nelle conseguenze della violazione del precetto, ove sia configurabile un illecito ci si troverà senza dubbio in presenza di un obbligo (v. ad es.: F. Carnelutti, *Teoria generale del diritto*, Roma, Foro italiano, 1951, p. 174; E. Betti, *Teoria generale*, cit., p. 109).

Si consideri che da ultimo Antonio Berliri ha individuando un concetto autonomo di "onere fiscale" (*Corso istituzionale*, cit., 1985, pp. 101-111), certamente meritevole di particolare considerazione (per un recente tentativo di valorizzare l'istituto, al di fuori della tematica della tassa, v. Del Federico, *Decadenza della finanza dall'azione di accertamento e operatività dei divieti di cui all'art. 49, legge sulle successioni*, in "Dir. prat. trib." 1985, I, pp. 643-645). Molti Autori fanno riferimento all'onere: ampiamente A. Fedele, *La tassa*, cit., il quale ritiene qualificabili talune situazioni giuridiche soggettive tributarie come onere (in caso di versamenti spontanei alla cui effettuazione è subordinata la produzione di determinati effetti), esprimendo però perplessità in ordine al concetto generale di onere ed all'utilità applicativa della categoria (200-202); F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, cit., pp. 108-109, p. 137; particolare attenzione meritano in tale ottica i noti contributi di S. La Rosa sulle concessioni governative, la cui disciplina costituisce fertile terreno per lo studio dell'onere (*L'evasione alle imposte di concessione governativa*, cit., p. 449 ss.; *Contributo allo studio delle tasse*, cit., p. 45 ss.; *I tributi di concessione governativa*, cit., p. 181 ss.; *Concessioni. Imposte e tasse*, in Enc. giur. (tuttavia in questi ultimi due lavori l'Autore tralascia la figura dell'onere, quale "atto giuridico", accentuando il ruolo del versamento "mero fatto" giuridico).

<sup>75</sup> E' ormai evidente che le moderne matrici culturali degli studi di diritto tributario e della più autorevole giurisprudenza (anche comunitaria) comportano l'attenuazione della supremazia dello Stato come fondamento del tributo, da ciò deriva la svalutazione della tradizionale concezione della coattività. Invero oggi il livello minimo è sceso sino a consentire di ricomprendere tra le prestazioni imposte anche quelle fattispecie contrattuali nelle quali "la porzione della disciplina del rapporto in sé sufficiente a realizzare il depauperamento patrimoniale di una delle parti, a tale scopo ordinata, risulti integralmente ed inderogabilmente determinata in via autoritativa" (così A. Fedele, *Prestazioni imposte*, cit., p. 7, il quale richiama C. Mortati, *Natura giuridica dei proventi attribuiti agli enti pubblici nelle concessioni autorizzate di giuoco*, in "Dir. prat. trib.", 1954, I, p. 224).

Il fenomeno potrebbe essere sintetizzato nella formula "dalla coattività all'autoritarietà": in sostanza l'imposizione passa dalla coattività della fonte della prestazione all'autoritatività del rapporto (Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi*, cit., p. 180 ss.).

tutto i profili consensualistici, al più moderno concetto di tributo, inteso come prestazione patrimoniale imposta caratterizzata dall'attitudine a determinare il concorso alle pubbliche spese<sup>76</sup>.

---

<sup>76</sup> V. ad es. A. Fantozzi, *Diritto*, cit., p. 44;