

Il Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” (DJSGE) è il primo dipartimento dell’Università degli Studi di Bari Aldo Moro con sede a Taranto. Esso nasce dall’aggregazione di docenti e ricercatori della II Facoltà di Giurisprudenza, della II Facoltà di Economia, dei corsi di laurea in Scienze della Formazione (Facoltà di Scienze della Formazione) di Taranto intorno a tematiche di ricerca e di formazione rispondenti alla vocazione mediterranea dell’area ionica: ambiente, tutela della salute e del territorio, diritti ed economie del mare, valorizzazione dei saperi e delle culture dello spazio euro-mediterraneo.

La categoria delle prestazioni patrimoniali imposte a privati e quella dei tributi, pur variamente definiti, sono state oggetto di costante attenzione da parte della dottrina finanziaria sia dal punto di vista teorico, che per i riflessi di carattere costituzionale e con riguardo ai diversi modelli attuativi.

Il lavoro che qui si presenta affronta sia in chiave ricostruttiva che applicativa la materia, ponendosi nel solco della tradizione scientifica, ma allo stesso tempo valorizzando il collegamento tra entrate e spesa pubblica (avendo riguardo sia al modello contributivo che commutativo), assumendo l’unità del fenomeno finanziario.

Prestazioni patrimoniali imposte e tributi, sono differenziati tra loro a seconda della fonte legale da cui discendono, e dalla finalità di destinazione al finanziamento della spesa pubblica, secondo modelli di riparto dei carichi pubblici, apprezzabili e rilevanti sul piano costituzionale (artt. 23, 53, 81, 119, Cost.). Fondamentale è quindi indagarne la struttura avendo riguardo ai modelli regolatori, come alle garanzie che consentano di valorizzare la funzione sociale e redistributiva.

Mario Aulenta

Prelievi pubblici, prestazioni imposte e tributi, tra garanzie costituzionali e vincoli finanziari



€ 35,00



Mario Aulenta

**Prelievi pubblici, prestazioni imposte
e tributi, tra garanzie costituzionali e
vincoli finanziari**



CACUCCI
EDITORE
2025

L'Archivio della Casa Editrice Cacucci, con decreto prot. n. 953
del 30.3.2022 della Soprintendenza Archivistica e Bibliografica della
Puglia-MiC, è stato dichiarato **di interesse storico particolarmente
importante** ai sensi degli articoli 10 c. 3, 13, 14 del d.lgs. n. 42/2004.

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© 2025 Cacucci Editore - Bari
Via Nicolai, 39 - 70122 Bari - Tel. 080/5214220
<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: info@cacucci.it

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

**Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici
ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture”**
Università degli Studi di Bari Aldo Moro

1. Francesco Mastroberti (*a cura di*)

La “Testa di Medusa”. Storia e attualità degli usi civici

2. Francesco Mastroberti, Stefano Vinci, Michele Pepe

Il *Liber Belial* e il processo romano-canonicco in Europa tra XV e XVI secolo

3. Bruno Notarnicola, Antonio Felice Uricchio, Giuseppe Tassielli, Pietro Alexander Renzulli, Gianluca Selicato

Elaborazione di un modello di applicazione dei principi e degli strumenti dell’ecologia industriale ad un’area vasta

4. Fabio Caffio, Niccolò Carnimeo, Antonio Leandro

Elementi di Diritto e Geopolitica degli spazi marittimi

5. Aurelio Arnese

Usura e *modus*. Il problema del sovraindebitamento dal mondo antico all’attualità

6. Antonio Uricchio (*a cura di*)

Azione di contrasto della pirateria: dal controllo dei mari a quello dei flussi finanziari

7. Andrea Buccisano

Assistenza amministrativa internazionale dall’accertamento alla riscossione dei tributi

8. Stefano Vinci

Regimento et governo. Amministrazione e finanza nei comuni di Terra d’Otranto tra antico e nuovo regime

9. Francesco Mastroberti

Costituzioni e costituzionalismo tra Francia e Regno di Napoli (1796-1815)

10. Mario Angiulli

I contributi consortili tra beneficio e capacità contributiva

11. Salvatore Antonello Parente

Criteri di deducibilità delle passività e limiti quantitativi del tributo successorio

12. Antonio Felice Uricchio (*a cura di*)

L’emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo “Magna Grecia”

13. Paolo Pardolesi

Profili comparatistici di analisi economica del diritto privato

14. Danila Certosino

Mediazione e giustizia penale

15. Piergiuseppe Otranto

Internet nell'organizzazione amministrativa. Reti di libertà

16. Antonio Felice Uricchio, Mario Aulenta, Gianluca Selicato (a cura di)

La dimensione promozionale del fisco

17. Claudio Sciancalepore

Cambiamenti climatici e *green taxes*

18. Paola Caputi Lambrenghi

La funzione amministrativa neutrale

19. Francesco Scialpi

REF canario e zone franche: la leva fiscale al servizio delle *environmental policy*

20. Michele Indelicato

Neuroscienze e scienze umane

21. Federico Lacava, Piergiuseppe Otranto, Antonio Uricchio (a cura di)

Funzione promozionale del diritto e sistemi di tutela multilivello

22. Nicolò Carnimeo

Fuoco a bordo. *Safety management*, ruoli e responsabilità nel trasporto marittimo passeggeri

23. Aurelio Arnese

La *similitudo* nelle *Institutiones* di Gaio

24. Paola Marongiu

La responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria fra passato e presente

25. Angelica Riccardi

Disabili e lavoro

26. Filippo Varazi

Appunti sulla riferibilità soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie

27. Laura Costantino

La problematica degli sprechi nella filiera agroalimentare. Profili introduttivi

28. Giovanna Mastrodonato

Profili procedimentali nella nuova amministrazione condivisa in Europa

29. Laura Tafaro

Dagli eroi alle celebrità. Icone e diritto civile

30. Piergiuseppe Otranto

Silenzio e interesse pubblico nell'attività amministrativa

31. Ignazio Lagrotta

La crisi dei partiti e la democrazia in Italia. *Seconda edizione*

32. Giovanni Guzzardo

Decostruzione amministrativa nel governo del territorio

33. Mario Angiulli

La disciplina dei fenomeni elusivi/evasivi: dalla collaborazione tra fisco e contribuente alla cooperazione internazionale

34. Giuseppe Antonio Recchia

Studio sulla giustiziabilità degli interessi collettivi dei lavoratori

35. Giulia Chironi

La tassazione dei beni comuni

36. Giovanna Petrillo

L'abuso dello schermo societario nella disciplina fiscale delle società di comodo. Profili sistematici ed effetti distorsivi

37. Giuseppina Pizzolante

La lotta alle frodi finanziarie nel diritto penale europeo. Tra protezione degli interessi economici dell'Unione europea e nuove sfide poste da bitcoin e criptovalute

38. Giuseppe Sanseverino

Ordine pubblico e buon costume nel diritto della proprietà intellettuale

39. Antonio Felice Uricchio, Maria Casola (a cura di)

Liber Amicorum per Sebastiano Tafaro. L'uomo, la persona e il diritto

40. Salvatore Antonello Parente

Il catasto e gli estremi catastali. Regole di governo e funzione impositiva

41. Guglielmo Fransoni (a cura di)

L'analogia nel diritto tributario

42. Corrado Spriveri

Il sistema penale tributario in Italia. Dalla teoria alla prassi applicativa.

Alla luce delle novità introdotte dal c.d. Decreto Fiscale (d.l. n. 124/2019 convertito con modificazioni dalla legge n. 157/2019)

43. Filippo Luigi Giambrone

Finanzföderalismus als Herausforderung des Eu-roparechts

44. Antonio Felice Uricchio, Filippo Luigi Giambrone

Entwicklungen im italienischen Steuerrecht als Herausforderung des neuen europäischen Entwicklungsprozesses

45. Antonio Felice Uricchio, Filippo Luigi Giambrone

European Finance at the Emergency test

46. Flavio Parente

Gli steroidi anabolizzanti androgenici nelle discipline sportive: la tossicità per distretto

47. Paolo Pardolesi, Anna Bitetto

Tutela collettiva e azione di classe. Un'analisi comparativa

48. Antonio Felice Uricchio, Giuseppe Riccio, Ugo Ruffolo (a cura di)

Intelligenza artificiale tra etica e diritti. Prime riflessioni a seguito del libro bianco dell'Unione europea

49. Antonio Felice Uricchio, Gianluca Selicato (a cura di)

Atti della Summer School in "Circular Economy and Environmental Taxation"

50. Pierre de Gioia Carabelles

Cartolarizzazioni semplici, trasparenti e standardizzate. Dallo *shadow banking* al *techno banking*

51. Francesco Perchinunno

La libertà personale in trasformazione. Genesi, itinerari e mutazioni

52. Annamaria Bonomo, Laura Tafaro, Antonio Felice Uricchio (a cura di)

Le nuove frontiere dell'eco-diritto

53. Guglielmo Fransoni

Casi e osservazioni di diritto tributario

54. Francesco Sporta Caputi

Gli strumenti finanziari partecipativi tra esigenze del finanziamento societario e problemi di *governance*

55. Carmela Garofalo

Le politiche per l'occupazione tra aiuti di Stato e incentivi in una prospettiva multilivello

56. Cosima Ilaria Buonocore

L'arbitrato irrituale

57. Antonio Felice Uricchio, Gianluca Selicato (a cura di)

Green Deal e prospettive di riforma della tassazione ambientale. Atti della II Summer School in Circular Economy and Environmental Taxation – Bari 17-24 settembre 2021

58. Mario Aulenta

Capacità contributiva ed equilibri finanziari dei soggetti attivi

59. Gabriella Capozza

Personaggi, maschere, marionette tra Letteratura e Teatro. Un'interpretazione critico-riflessiva

60. Michele Indelicato

L'umanesimo etico-giuridico nel pensiero di Aldo Moro

61. Carmela Garofalo

Le politiche per l'occupazione tra aiuti di Stato e incentivi in una prospettiva multilivello. *Seconda edizione*

62. Paolo Pardolesi

Arricchimento da fatto illecito: i rimedi. (Dai *disgorgement damages* alla retroversione degli utili)

63. M.T. Paola Caputi Jambrenghi, Angelica Riccardi (a cura di)

La sostenibile leggerezza dell'umano. *Scritti in onore di Domenico Garofalo*

64. Filomena Pisconti

Profili penalistici del soccorso in mare dei migranti

65. Cira Grippa

L'impresa strumentale all'utilità sociale tra fondazioni bancarie e terzo settore

66. Annamaria Bonomo

Il potere del clima. Funzioni pubbliche e legalità della transizione ambientale

67. Giuseppe Sanseverino

Ordine pubblico e buon costume nel diritto della proprietà intellettuale

68. Nicolò Carnimeo

Le aree marine protette nella prospettiva europea

69. Flavio Parente

Il *Management Sanitario* e la Direzione Medica in Sanità Pubblica. Aree tematiche, fonti normative e modelli applicativi

70. Alma Agnese Rinaldi

Dalla *corporate governance* alla prevenzione della crisi d'impresa. IA nell'organizzazione societaria

71. Sergio Prete

Evoluzione e modelli di gestione dei porti

72. Bruno Notarnicola, Pietro A. Renzulli, Francesco Astuto,**Umile Gianfranco Spizzirri, Rosa Di Capua**

Promoting agri-food sustainability: development of an Italian life cycle inventory database of agri-food products (PRIN 2017, Prot. 2017EC9WF2). Technical report aimed at validating the conformity of the Life Cycle Inventory study of the Bread production chain to the ISO 14040 and 14044 standards of 2006

73. Valentina Battista, Ugo Calvaruso, Caterina Nicolais (a cura di)

Transizioni, innovazione e futuro sostenibile. Libro del lavoro e della formazione

74. Francesco Damiani, I poteri di iniziativa del giudice nel procedimento unificato in materia di persone, minorenni e famiglie**75. Andrea Curzio**

Disapplicazione delle sanzioni tributarie per incertezza normativa

76. Giuseppe Delle Foglie

La nave sostenibile. Strategia «zero waste» a bordo e in porto

77. Mario Aulenta

Prelievi pubblici, prestazioni imposte e tributi, tra garanzie costituzionali e vincoli finanziari

**Collana della II Facoltà di Giurisprudenza
Università degli Studi di Bari Aldo Moro
Sede di Taranto**

1. Antonio Incampo

Metafisica del processo. Idee per una critica della ragione giuridica

2. Antonio Uricchio

Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali

3. Paola Pierri

L'ignoranza dell'età del minore nei delitti sessuali

4. Concetta Maria Nanna (a cura di)

Diritto vivente e sensibilità dell'interprete

5. Marta Basile

Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente

6. Antonio Uricchio (a cura di)

Nuove piraterie e ordinamenti giuridici interni e internazionali

7. Paolo Pardolesi (a cura di)

Seminari di diritto privato comparato

8. Nicola Triggiani (a cura di)

La messa alla prova dell'imputato minorenne tra passato, presente e futuro. L'esperienza del Tribunale di Taranto

9. Salvatore Antonello Parente

I modelli conciliativi delle liti tributarie

10. Nicola d'Amati, Antonio Uricchio (a cura di)

Giovanni Carano Donvito scritti scelti di scienza delle finanze e di diritto finanziario

11. Antonio Uricchio

Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo? Dalla legge delega 42/2009 ai decreti attuativi e alla manovra salva Italia

12. Antonio Uricchio (a cura di)

I percorsi del federalismo fiscale

13. Francesco Fratini

Gli interPELLI tributari tra doveri di collaborazione dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente. Contributo allo studio delle tutele nei confronti degli atti non autoritativi dell'amministrazione finanziaria nell'ambito di una prospettiva de iure condendo del sistema delle garanzie dei tax payers

14. Paolo Pardolesi

Contratto e nuove frontiere rimediali. Disgorgement v. Punitive damages

15. Annamaria Bonomo

Informazione e pubbliche amministrazioni dall'accesso ai documenti alla disponibilità delle informazioni

16. Gaetano Dammacco, Bronislaw Sitek, Antonio Uricchio (a cura di)

Integrazione e politiche di vicinato. Nuovi diritti e nuove economie

Integration and neighbourhood policies. New rights and new economies.

Integracja i polityki sąsiedztwa. Nowe prawo i nowa ekonomia

17. Slawomir Kursa

La diseredazione nel diritto giustinianeo

18. Concetta Maria Nanna

Doveri professionali di status e protezione del cliente-consumatore. Contributo alla teoria dell'obbligazione senza prestazione

19. Umberto Violante

Profili giuridici del mercato dei crediti in sofferenza

20. Filippo Rau

La procura alle liti nel processo civile e nel processo tributario

21. Nicolò Carnimeo

La tutela del passeggero nell'era dei vettori *low cost*. Annotato con la giurisprudenza

22. Giuseppe Ingrao

La tutela della riscossione dei crediti tributari

23. Antonio Incampo

Filosofia del dovere giuridico

24. Nicolò Carnimeo

La pesca sostenibile nel mediterraneo. Strumenti normativi per una politica comune

25. Daniela Caterino

Poteri dei sindaci e governo dell'informazione nelle società quotate

26. Giuseppina Pizzolante

Diritto di asilo e nuove esigenze di protezione internazionale nell'Unione europea

27. Vincenzo Caputi Jambrenghi (a cura di)

Effetti economico sociali del federalismo demaniale in Puglia

28. Antonio Perrone

Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze

29. Maria Concetta Parlato

Le definizioni legislative nel sistema penale tributario

30. Antonio Uricchio (a cura di)

Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive

31. Maria Rosaria Piccinni

Il tempo della festa tra religione e diritto

32. Gianluca Selicato

Il nuovo accertamento sintetico dei redditi

Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” – Università degli Studi di Bari Aldo Moro.

Direttore: Paolo PARDOLESI.

Consiglio Direttivo: Pietro Alexander RENZULLI, Nicola TRIGGIANI, Stefano VINCI.

Comitato Editoriale: Francesco PERCHINUNNO (Coordinatore), Nicolò CARNIMEO, Maria CASOLA, Caterina DI TOMMASO, Stella LIPPOLIS, Maurizio SOZIO.

Comitato Scientifico: Ugo BELLAGAMBA, Annamaria BONOMO, Maria Cecilia CARDARELLI, Roberto CASO, Daniela CATERINO, Pierre DE GIOIA CARABELLESE, Massimo GRANIERI, Nicola GULLO, Aniceto MASFERRER, Adolfo SCALFATI, Cristiana VALENTINI.

Il presente volume è stato sottoposto ad una procedura di valutazione basata sul sistema di *Peer Review* a “doppio cieco”.

Gli atti della procedura di revisione sono consultabili presso la segreteria del Dipartimento Jonico.

Indice

Prefazione	XIX
------------------	-----

CAPITOLO 1

Introduzione	1
--------------------	---

CAPITOLO 2

DALLE ENTRATE PUBBLICHE ALLE PRESTAZIONI PATRIMONIALI IMPOSTE

2.1. La morfologia. Le Leggi di bilancio e le Leggi di Contabilità di Stato	21
2.1.1. La forma delle entrate pubbliche	21
2.1.2. Le Leggi di Contabilità di Stato e le Leggi di bilancio ..	26
2.1.3. Le Leggi istitutive del prelievo. Necessaria disciplina legale delle prestazioni coattive	36
2.2. Funzione, effetti e classificazioni delle entrate pubbliche.	39
2.2.1. Funzioni delle prestazioni patrimoniali imposte	39
2.2.2. Scopi ed effetti delle prestazioni patrimoniali imposte, e rinvio al paragrafo 3.2	43
2.2.3. Classificazione delle entrate pubbliche	45
2.3. Democraticità, riserva di legge e art. 23 Cost.: le prestazioni imposte	52
2.4. Definizione delle prestazioni imposte, di cui all'art. 23 Cost., preordinata alla distinzione con i tributi	54

CAPITOLO 3

I TRIBUTI, ALL'INTERNO DELLE PRESTAZIONI IMPOSTE

3.1. Forma e classificazione	61
3.1.1. Forma dei tributi	61
3.1.2. Classificazione dei tributi	64
3.2. Funzione fiscale	74

Indice

3.3.	Democraticità e art. 53 cost., nella definizione dei tributi	80
3.3.1.	Democraticità	80
3.3.2.	Tributarietà, quale adesione del tributo all'art. 53.Cost.	83
3.3.3.	Definizione dei tributi	84
3.4.	Le accezioni del tributo nel diritto unionale	94

CAPITOLO 4

PREVALENZA DELL'ART. 53 COST. NEI TRIBUTI, PREVALENZA DELL'ART. 23 COST. NELLE ALTRE PRESTAZIONI IMPOSTE, ASSENZA DI AMBEDUE NEI PREZZI QUASI PRIVATI

4.1.	Prevalenza dell'art. 53 Cost. nei tributi, rispetto alle altre prestazioni imposte	131
4.1.1.	Promovimento nei tributi extra-fiscali	134
4.1.2.	Misure disincentivanti nei tributi extra fiscali	138
4.2.	L'art. 23 Cost. e l'indisponibilità nelle prestazioni imposte e nei tributi	142
4.3.	Assenza dell'art. 23 Cost. nei prezzi quasi privati	148
4.4.	Introduzione ai capitoli successivi	157

CAPITOLO 5

GESTIONE DEL TERRITORIO PER LA FUNZIONE URBANISTICA

5.1.	I prelievi coattivi tra Urbs e Civitas e la gestione urbanistica del territorio	161
5.2.	Lo stato dell'arte, in ordine alla quota di contributo per oneri di urbanizzazione e in ordine alla quota per costo di costruzione	170
5.3.	Per una interpretazione unitaria del contributo urbanizzativo .	180
5.4.	Il contributo urbanizzativo non è un corrispettivo	181
5.5.	Il contributo urbanizzativo e la potestà tributaria	183
5.6.	Ragioni di tributarietà della quota per costo di costruzione: il valore	186
5.7.	Ragioni di tributarietà della quota per opere di urbanizzazione: il vantaggio	193
5.8.	Incasellamento tributario nell'ambito delle tasse	198
5.9.	Funzione fiscale ed adattabilità extra-fiscali	201
5.10.	Questioni di Contabilità di Stato	207
5.11.	Questioni di giurisdizione	213
5.12.	Considerazioni conclusive, quanto al contributo urbanizzativo	219

CAPITOLO 6

GESTIONE DEL TERRITORIO PER LA FUNZIONE DI BONIFICA

6.1.	Breve descrizione dei contributi di bonifica	221
6.2.	Contesto regolamentare	223
6.3.	Soggetto attivo, democraticità del prelievo e patologia	227
6.4.	Il presupposto del prelievo e i contributi speciali	230
6.5.	Funzione fiscale	237
6.6.	Vicende storiche sulla giurisdizione e assetti attuali	238
6.7.	Sintesi	247

CAPITOLO 7

GESTIONE DEL TERRITORIO PER LA FUNZIONE DI SVILUPPO
TURISTICO: L'IMPOSTA DI SOGGIORNO

7.1.	Funzione del prelievo di soggiorno e cenni storici	249
7.2.	L'iniziale mancanza del regolamento governativo ed il conseguente riempimento del vuoto	255
7.3.	Profili penali	258
7.4.	L'orientamento della Corte dei conti	261
	Conflitto tra giurisdizione tributaria e giurisdizione gius-contabile ..	263
7.5.	Inquadramento tributario e funzione fiscale	267
7.5.1.	Cosa non è l'imposta di soggiorno	267
7.5.2.	Cosa è l'imposta di soggiorno	270
7.6.	La soggettività	278
7.7.	L'eterogenesi dei fini	284
	Conclusioni. Beneficio, abbonamento e tributi prossimi venturi ..	287
	Appendice bibliografica	291

Prefazione

La categoria delle prestazioni patrimoniali imposte a privati e quella dei tributi, pur variamente definiti, sono state oggetto di costante attenzione da parte della dottrina finanziaria sia dal punto di vista teorico, che per i riflessi di carattere costituzionale e con riguardo ai diversi modelli attuativi.

Il lavoro che qui si presenta affronta sia in chiave ricostruttiva che applicativa la materia, ponendosi nel solco della tradizione scientifica, ma allo stesso tempo valorizzando il collegamento tra entrate e spesa pubblica (avendo riguardo sia al modello contributivo che commutativo), assumendo l'unitarietà del fenomeno finanziario.

Prestazioni patrimoniali imposte e tributi, sono differenziati tra loro a seconda della fonte legale da cui discendono, e dalla finalità di destinazione al finanziamento della spesa pubblica, secondo modelli di riparto dei carichi pubblici, apprezzabili e rilevanti sul piano costituzionale (artt. 23, 53, 81, 119, Cost.). Fondamentale è quindi indagarne la struttura avendo riguardo ai modelli regolatori, come alle garanzie che consentano di valorizzare la funzione sociale e redistributiva.

Il saggio che qui si presenta, inserito nella prestigiosa collana del dipartimento ionico dell'Università di Bari, sviluppa un'analisi compiuta e rigorosa della materia, analizzando la natura dei diversi prelievi, avendo riguardo al loro innesto nella disciplina legale del bilancio dello Stato e degli enti pubblici. L'Autore, professore associato di diritto tributario nell'Università di Bari Aldo Moro, affronta, con spunti originali, il tema ricostruttivo della natura dei prelievi pubblici, per poi considerare taluni prelievi di difficile in-

Prelievi pubblici, prestazioni imposte e tributi

quadramento analizzati anche nella prospettiva della giurisdizione, tributaria, contabile e amministrativa. Il lavoro, ricco e pregevole, si giova dell'esperienza dell'Autore che, oltre all'impegno accademico nell'ateneo barese, ha anche ricoperto molti incarichi istituzionali tra i quali, ad esempio, quello di Direttore della Finanza della Regione Puglia, di componente del Comitato di gestione dell'Agenzia delle Entrate e, attualmente, di giudice tributario.

Antonio Uricchio
Presidente Anvur.
Ordinario di diritto tributario Università
di Bari Aldo Moro.

CAPITOLO 1

Introduzione

La riforma tributaria dei primi anni '70 era ispirata da un grande *milieu* solidaristico, in cui si constatava agevolmente la frequentazione del decisore politico con l'ormai ben conosciuto art. 53 Cost., e quindi con la capacità contributiva e, soprattutto, con la progressività, al capoverso dello stesso articolo: ma questo sembra ormai dissolto,¹ e il campo di elezione di tale dissolvenza appare costituito dall'IRPeF.

Del resto, sembra altrettanto agevole constatare, da allora, la mancanza di un filo conduttore o di riforme di respiro omnicomprensivo, nella normazione tributaria successiva alla riforma dei primi anni '70 (L. n. 825 del 9/10/1971 e successivi DPR).

Dopo detta riforma del 1971, non vi sono state linee olistiche di intervento normativo, in materia tributaria, salvo due interventi, con Vincenzo Visco alla fine degli anni '90 e con Giulio Tremonti nel 2003. Ed è del tutto prematuro poter esprimere un giudizio sulle pur vaste riforme tributarie espresse nella corrente XIX legislatura repubblicana.

Ha preso piede, e si intravede spesso tra le pieghe delle numerosissime norme rispondenti a soli moventi settoriali (di cui è fin troppo facile la stigmatizzazione, in sede dottrinaria), una “rivin-

¹ LEROY M., *La sociologia dell'imposta*, Soveria Mannelli, 2007, p.19-23; TREMONTI G., *La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 89.

cita”² del contrattualismo o corrispettivismo,³ come lo si voglia denominare.

Difatti, una sorta di “corrispettivismo” sembra affacciarsi quale mozione suggeritrice delle norme, nella tambureggiante produzione normativa tributaria delle ultime decadi, tanto da trasformarsi in una costante tonalità di sottofondo, sempre più presente nella normazione.

Ed è proprio in questo campo che balza agli occhi come l’incessante ed inesausto lavorio legislativo domestico abbia allontanato la tassazione da aneliti solidaristici e come l’altrettanto incessante ed inesausta concorrenza tra erari, con gli scontati giochi al ribasso pressoché automatici da parte degli Stati (sulle aliquote o sulle basi imponibili dei redditi di impresa e della loro connessa distribuzione, o sui reciproci giochi daziarì),⁴ impedisca forme di tassazione che tenga conto di detti aneliti.

La concorrenza non è solo tra erari⁵ quanto tra sistemi-Paese,⁶ tra i quali sorge un epocale sommovimento di contesto, nelle dina-

² Per parafrasare un noto titolo, BOSANQUET N., *La rivincita del mercato*, Bologna, 1985.

³ Cfr. AULENTA M., *Capacità contributiva ed equilibri finanziari dei soggetti attivi*, Bari 2022, pp. 11-14.

⁴ Cfr. PERRONE CAPANO R., *L’imposta personale a base piana, tra vincoli di progressività e coerenza di sistema*, in PERRONE L. – BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p.345 – 347; cfr. altresì TREMONTI G. e VITALETI G., *La fiera delle tasse. Stati nazionali e mercato globale nell’età del consumismo*, Bologna, 1991, *passim*.

⁵ Cfr. LAROMA JEZZI P., *Romanzo fiscale. La fiscalità internazionale dal Far West al nuovo disordine mondiale*, Milano, 2024, *passim*; PERRONE A., *Tax competition e giustizia sociale nell’Unione europea*, Milano, 2019, spec. p.72 – 143.

⁶ Cfr. CARPENTIERI L., *L’illusione della progressività*, Roma, 2012, p.64. Cfr. altresì LUCIANI M., *Costituzione, tributi e mercato*, in SALVINI L.-MELIS G., *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, p. 31.

miche demografiche,⁷ nello *shoring* allocativo degli operatori economici,⁸ nella de-allocazione insita nell'economia digitale⁹ e nelle ricadute ambientali.¹⁰

Tra i vari effetti di quanto testé compendiato, risalta *d'embleé*, come un sottoprodotto di lavorazione o una ineluttabile fatalità, che quasi tutte le categorie reddituali “fondate”¹¹ siano state distaccate dal cumulo¹² e quindi dalla progressività, con palmare lesione della capacità contributiva relativa, da non confondere con il significato che a tale sintagma diedero Griziotti¹³ e Giardina,¹⁴ bensì da intendersi in ordine al problema dell'erratico riparto che avvantaggia taluni membri della comunità dei contribuenti ma nel

⁷ Su cui, iniziano talune riflessioni: vd. BASSI V., *Dialogo su impostazione e demografia*, in *Riv.trim.dir.trib.*, n. 1/2023, p.35-59.

⁸ Cfr. SALVINI L., *Regimi fiscali e concorrenza tra imprese*, in *Giur.com.*, n.2/2016, p.130 ss.

⁹ Cfr. GALLO F.- URICCHIO A. (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale*, Bari, 2022, *passim*.

¹⁰ Cfr. AULENT A., *Ambiente: piccoli tributi crescono*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, n.1/2020, p.91– 93.

¹¹ Il richiamo è ai tradizionali canoni interpretativi sui cd. “redditi fondati”, la cui nozione rinviene fin da PHILIPPOVICH E., *Grundriss der Politischen Oekonomie*, Freiburg, 1893, ove i redditi provenienti da cespiti reali (capitale, impresa, ecc.) venivano distinti dai redditi rivenienti da lavoro, dimodoché da siffatta distinzione discendesse una differenziazione qualitativa nella modalità di tassazione.

¹² Trattasi della quasi totalità dei redditi fisiologici da capitale e di parecchie tipologie di redditi fondiarî, ecc. Sul punto, vd. AULENT A., *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in AA.VV. (a cura di URICCHIO A., AULENT A., SELICATO G.), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015, pp. 73-75.

¹³ Per contrapposizione alle entrate irrazionali, vedi GRIZIOTTI B., *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, n.1/1949, p.18

¹⁴ “La capacità contributiva, pertanto, è funzione non soltanto dell'utilità sottratta dall'imposta, ma anche dei vantaggi pubblici”: così, GIARDINA E., *Le basi teoriche del concetto di capacità contributiva*, Milano, 1961, p.56.

contempo ridonda a danno di altri,¹⁵ o dei loro successori,¹⁶ verso i quali è già oggi presente un dovere di protezione, nel quadro di “una considerazione complessiva non solo delle regole sul riparto dell'onere fiscale, ma anche di quelle sull'indebitamento e del concreto assetto della spesa pubblica”¹⁷

Fin qui si è dato qualche cenno dell’evoluzione sempre meno solidaristica in campo tributario, del resto in linea con un sistema di imposizione sul reddito conforme ad una maggiore competitività sul piano internazionale.¹⁸

Ma l’equo riparto, che dovrebbe rinvenire da un sistema tributario trasparente e semplice,¹⁹ e che dovrebbe comportare l’indisponibilità dell’obbligazione tributaria in capo a ciascuno,²⁰ giustificherebbe invece la vincolatezza dell’attività amministrativa d’imposizione.²¹

¹⁵ “Per ciascun contribuente non è irrilevante che gli altri cointeressati paghino o non paghino la loro quota”: così, FALSITTA G., *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in in AA.Vv. (a cura di PERRONE L. e BERLIRI C.), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p.98; identicamente, in FALSITTA G., *Giustizia fiscale e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p.58.

¹⁶ Così, BUZZACCHI C., *Bilancio e stabilità. Oltre L'Equilibrio finanziario*, Milano, 20215, p.178. Cfr. FRANCAVIGLIA M., *La Corte ritorna sulla sostenibilità intergenerazionale dei piani di riequilibrio finanziario degli enti locali*, in *Giur.cost.*, n.3/2020, pag. 1298 ss.

¹⁷ Così, FRANSONI G., *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio)*, in *Riv.dir.trib.*, n.11/2013, p.1081.

¹⁸ Art. 3, comma 1, lett. d), L.111 del 9/8/2023, recante Delega al Governo per la riforma fiscale.

¹⁹ “Il sistema tributario deve risultare chiaro, in modo che il contribuente possa rendersi facilmente conto dell’onere che gli viene addossato”: così, BISES B. (di e a cura di), *Il progetto di riforma tributaria della Commissione Cosciani cinquant’anni dopo*, Bologna, 2015, p.358

²⁰ Cfr. FALSITTA G., *Profili della tutela...*, op. cit., p.97-98. Vd. altresì BERLIRI L.V., *La giusta imposta* Milano, 1975, p.33-37.

²¹ Cfr. TESORO G., *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938, p.54.

Poiché la lesione del riparto, di per sé, per l’ulteriore aggravio che in via indiretta apporta al contribuente che invece adempia alla propria obbligazione, non appare immediatamente giustificabile in quanto non ridonderebbe immediatamente in capo a quest’ultimo, la menomazione del bilancio pubblico resterebbe priva di effetti giuridici, e la normazione non vi pone alcun riparo.

L’adempiente non può nemmeno mediamente far valere siffatta lesione, posto che nel rito davanti all’unico giudice (Corte dei conti) che abbia competenza in tema di bilancio pubblico, il privato contribuente non può comparire.²²

Non solo. Le norme fiscali trattano il formarsi, tra soggetti distinti, della provvista occorrente all’Ente pubblico dei mezzi occorrenti per il conseguimento dei propri scopi, ed hanno un apposito giudice, quello tributario. Solo quando detti mezzi siano acquisiti dall’Ente formeranno oggetto delle “materie di contabilità pubblica” (art.103 Cost.), essendone competente un altro giudice, quello giuscontabile.²³

Non c’è, dunque, alcun giudice che possa essere invocato, anche indirettamente, in ordine ad un rapporto giuridico che riguardi il pregiudizio derivante in capo a taluno, adempiente ai propri doveri tributari, per l’omissione di talaltro, inadempiente ai suoi.

Che ci sia il pregiudizio, è certo. Ma nessuno si sbraccia perché vi sia uno strumento per rivalersi di siffatto pregiudizio, nonostante lo stesso porti al precipizio comune. Gli enormi effetti del pregiudizio sono sotto gli occhi di tutti, in termini di disavanzo

²² E a tanto nemmeno si addice il misconosciuto art. 9 T.U. n. 267/2000, che pure può riguardare i giudizi ove i privati possano comparire in luogo dell’ente.

²³ ...“Deve in sostanza trattarsi di un’attività, la quale abbia ad oggetto beni che sono già entrati nella disponibilità del soggetto pubblico, e che dia luogo essenzialmente, a rapporti di servizio fra il soggetto pubblico e i titolari di suoi organi, siano o meno legati da rapporto di pubblico impiego... Conseguo da ciò che la legge n. 825 del 1971, affidando ad appositi giudici la definizione delle controversie in materia tributaria, non ha intaccato la materia attribuita dall’art. 103, secondo comma, alla Corte dei conti”: così Corte cost., n.185/1982.

(per esercizio corrente) e stock di debito pubblico accumulato (per esercizi passati).

Pertanto, ciò ridonda a danno di coloro che adempiono, pagando i tributi, perché altri non hanno adempiuto al proprio, proprio perché l'ammontare destinato alle pubbliche spese è un insieme che non può che essere un insieme finito. Che però si gestisce come fosse un dato infinito, sperando che prima o poi qualcuno paghi il debito generato dai deficit.

Da parte dei tributaristi, talora, si trascura come la destinazione del gettito alle pubbliche spese, fatalmente, concorra a sagomare i tributi, sebbene, nell'ordinamento domestico, vi sia un solo tributo foggiato in diretta funzione della copertura della pubblica spesa: la TARI. Un'analisi dell'assetto ordinamentale dei tributi che venga svolta avuto riguardo a questa lente, e cioè quella della conformazione del tributo al concorso della copertura della pubblica spesa, può apparire pretenziosa se nell'ordinamento vi sia un unico tributo direttamente ed immediatamente tarato sulla copertura della spesa. Ma nel mezzo vi sono tante possibili ipotesi di analisi di una vasta congerie di tributi, con la suddetta lente, che potrebbero indurre ad un cauto ottimismo.

Tra l'altro, milita a favore di un recupero del corrispettivismo²⁴ la constatazione, data dalle modificazioni legislative occorse negli ultimi tre decenni, che i tempi di una generale accettazione della progressività in ambito tributario stiano dissolvendosi. La progressività tendeva ad attuare il dovere di solidarietà fin dal lato delle entrate, e a procurare il maggior gettito utile a garantire maggiore solidarietà sul lato della spesa.

²⁴ Che pure, in passato, aveva avuto fortuna, se è vero che FORTE F., *Ezio Vanoni e il contrattualismo fiscale*, in AA.Vv. (a cura di RAGUCCI G.), *Ezio Vanoni. Giurista ed economista*, Milano, 2017, p.13, rammenta che “alla fortuna dell'art. 53 come principio contrattualista ha nuociuto l'ambiguità del criterio di progressività espresso nel secondo comma della stessa disposizione... la progressività troppo accentuata contraddice il principio contrattualista, in quanto contraddice la relazione con i benefici delle spese pubbliche e mina il canone contrattualista per cui tutti debbono concorrere nella spesa.”

Se questo non avviene più, ciò costituisce un problema.²⁵

E tutti i rimedi sono buoni, salvo quello che si segue ormai da decenni, e cioè quello di far finta di nulla, rinviando la soluzione e producendo deficit ogni anno, ed ogni anno accumulando debito pubblico su debito pubblico. L'elevato debito²⁶ così prodotto pone la logica della responsabilità di una generazione che deve considerare le ricadute finanziarie delle sue scelte sulla generazione successiva, se non addirittura su più generazioni a seguire,²⁷ riconoscibili quali situazioni di dovere della generazione presente.²⁸

Un'alternativa sistematica potrebbe già esserci. Nell'affievolimento di ogni anelito solidale e della connessa progressività, l'unico antidoto al ricorso sistematico al cd. disavanzo quale comoda forma di ipocrisia di governo (ovvero di mancanza di governo) della finanza pubblica, consiste nel riparto, quanto più istantaneo

²⁵ Cfr. GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, p. 108-129. Inoltre, “the redistributive capacity of PIT has been questioned because of its actual configuration, which uncovers most of financial and property income, has difficulties to deal with real world wealth disparities”: così, DI CARO P., *Redistribution in real-world PIT: Evidence from Italian tax records*, in MEF, DF Working Papers, 2017, p.2.

²⁶ Cfr. BORIA P., *Lo stato impossibile*, Padova, 2013, p. 47.

²⁷ Si rammenta, che, sia pur in diverso contesto, la Costituzione, con la Legge costituzionale n.1/2022 è stata modificata all'art. 9, nel quale si prevede che la Repubblica tuteli l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi anche nell'interesse delle future generazioni.

²⁸ Cfr. MORRONE A., *Verso un'amministrazione democratica. Sui principi di imparzialità, buon andamento e pareggio di bilancio*, in *Dir.amm.*, n.2/2019, p.401; BUZZACCHI C., *Bilancio e stabilità. Oltre L'Equilibrio finanziario*, Milano, 2015, p.22-24, p.178; BELLETTI M., *Corte costituzionale e spesa pubblica. Le dinamiche del coordinamento finanziario ai tempi dell'equilibrio di bilancio*, Torino, 2016, p.76, p.119-122; LO CONTE G., *Equilibrio di bilancio, vincoli sovrnazionali e riforma costituzionale*, Torino, 2015, p.134; nel dibattito finanziario, ben presente da tempo: qui si ricorda la definizione di “schiavitù fiscale futura”, di FORTE F., *Etica pubblica e regole del gioco*, Napoli, 1995, p.123 ss.

possibile, della spesa pubblica; sì che chiunque sappia, all’istante, perché si paga e cosa si paga.

L’unica alternativa accettabile è dunque quella di far pagare a tutti, immediatamente, quanto necessario, facendo ribaltare, su tutti e con altrettanta immediatezza, quanto non pagato da taluni.

E se questo non è d’un subito politicamente accettabile, può essere opportuno introdurre via via tributi con questa sagoma.

Che poi è la sagoma di quelli che un tempo erano definiti i tributi o contributi speciali.²⁹

Se la concezione corrispettivistica spiega altresì la (comunemente accettata) esclusione da tassazione del cd. minimo vitale, proprio prendendo le mosse dal superamento del contrattualismo e dal contestuale avvento del solidarismo, è stata spiegata la progressività, voluta nella Costituzione, presente nella riforma del 1971 con ben due imposte progressive (IRPeF ed InVIm). Ma da quel momento di apice, quanto alla presenza di imposte effettivamente progressive nel sistema tributario, in poi, lo stesso sistema, sebbene continui ad essere costituzionalmente informato a criteri di progressività, è stato diuturnamente picconato³⁰ dalle scelte legislative degli ultimi tre decenni.

²⁹ “Nella concezione di Benvenuto Griziotti, sviluppata da Ezio Vanoni, il principio di capacità contributiva come espressione del beneficio delle spese pubbliche opera indirettamente nel caso delle imposte delle varie specie, dirette e indirette. Opera direttamente, nel caso dei contributi sociali, dei tributi speciali (come quelli connessi alle opere pubbliche infrastrutturali), e nel caso delle tasse, mentre rimane – a distinguere questi tributi dai prezzi di mercato – la rilevanza della capacità contributiva, che comporta una loro differenziazione in relazione alla diversa capacità di pagare, così come emerge dal giudizio politico collettivo”: così. FORTE F., *Ezio Vanoni...*, op.cit., p.10.

³⁰ Seppur su altra questione, cfr. FORTE F., *Note sulla nozione di tributo nell’ordinamento finanziario italiano e sul significato dell’art. 23 della Costituzione*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, n.1/1956, p.264: “accrescendosi il numero delle eccezioni, si prepara il sovvertimento” della regola.

Quanto alla tensione verso l'uguaglianza, se ne sposta la giustificazione sul successivo momento della pubblica spesa,³¹ in luogo di una tensione verso l'uguaglianza realizzabile fin dal reddito disponibile, e cioè con il pagamento delle imposte. Si constata che l'azione livellatrice recata dall'addossamento di maggiori imposte o di imposte più che proporzionali o progressive ai titolari di redditi più elevati, non comporta una redistribuzione a favore dei titolari di redditi più bassi, fintantoché la spesa così finanziata non si eroghi piuttosto a questi ultimi.³² Per questo si parla di perequazione,³³ piuttosto che di redistribuzione.

Ciò ha portato ad un sistema tributario, che pur “informato a criteri di progressività” (art. 53, cpv., Cost.) è via via divenuto sostanzialmente regressivo.³⁴

La tecnica di redazione normativa con cui sono state disgregate varie tipologie di reddito posseduto dal cumulo del reddito complessivo di cui all'art. 8, TUIR (anche tenendo presente considerazioni in ordine all'imputazione cd. familiare o a nuove impostazioni concernenti il cd. quoziente familiare), e il conseguente effetto leva negativo sulla progressività, rendono quest'ultima nient'altro che una dissolvenza, ormai costituita da alcuni lacerti normativi informi.³⁵

³¹ Così, STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, p.337.

³² Così, STEVANATO D., *La giustificazione...*, op. cit., p.358.

³³ Sembra corretto parlare di perequazione e non di redistribuzione, in quanto non c'è redistribuzione di una classe a favore di un'altra, ma di una riduzione del reddito di tutti i percettori, cfr., BOTTIROLI CIVARDI M., PERUGINI C., TARGETTI LENTI R., *Progressività e azione perequativa dell'IRPEF*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, n.1/1984, p.181 ss..

³⁴ Cfr., da ultimo, GUZZARDI D., PALAGI E., ROVENTINI A., SANTORO A., *Reconstructing Income Inequality in Italy: New Evidence and Tax Policy Implications from Distributional National Accounts*, in *LEM Papers Series*, Scuola S. Anna, n.2/2022, § 4. Cfr. GIOVANNINI A., *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir.prat.trib.*, n.1/2016, p.19.

³⁵ Se, ad esempio, ancora oggi, un neofita crede, leggendo i pur vigenti artt. 67 e 68 TUIR, di trovarvi la disciplina di tassazione dei capital gain, si sbaglia di grosso.

Oltre alla beffa di una immemore e desueta attenzione ai cd. redditi fondati, e quindi alla ormai invalsa abitudine ad una sorta di differenziazione “rovesciata”³⁶ dei redditi, connessa ad una dilagante ispirazione corrispettivistica della tassazione, il cumulo dei redditi e la conseguente progressività ormai sussistono solo sui redditi da lavoro, in capo ai cui possessori vigono, in modo preponderante, e specificamente in capo ai dipendenti pubblici (perché i titolari di redditi di lavoro autonomo già godono da tempo di una *flat*, entro determinati importi); la progressività in capo a questi ultimi appare ormai quasi fosse una sanzione impropria³⁷, forse per il fatto che costoro godrebbero del cd. “posto fisso”.³⁸

Lungi dall’essere vigenti due imposte progressive su larga scala, come all’indomani della riforma degli anni ’70, di fatto oggidì non ne è più vigente alcuna.

Sì che si potrebbe finanche giungere all’ardita congettura per la quale, se la progressività non fosse stata esplicitata nell’art. 53, cpv., Cost., anche l’art. 11, TUIR, sarebbe da parecchio un lontano ricordo.

³⁶ “Rovesciata”, nel senso che rispetto ai tradizionali canoni interpretativi sui cd. “redditi fondati”, la cui nozione rinviene fin da PHILIPPOVICH E., *Grundriss der Politischen Oekonomie*, Freiburg, 1893, su cui, vd. precedente nota n. 11, ove i redditi provenienti da cespiti reali (capitale, impresa, ecc.) venivano distinti dai redditi rivenienti da lavoro, dimodoché da siffatta distinzione discendesse una differenziazione qualitativa nella modalità di tassazione, a favore dei secondi, per l’operare dell’art. 1 della Costituzione, oggi si assiste ad una tassazione dove, invece, proprio sui secondi si abbatte l’imposizione progressiva.

³⁷ Ovviamente, l’espressione è usata in senso generico, e non vuole richiamarsi a quanto approfondito, per il Diritto tributario, da DEL FEDERICO L. *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in in AA.Vv. (a cura di PERRONE L. e BERLIRI C.) *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p.519-532.

³⁸ Infatti, per i solidi dipendenti privati, vigono varie regolamentazioni, giustificate da presunti aumenti di produttività, tese ad abbattere il cd. cuneo fiscale.

Perché se non ci sono (come in effetti non ci sono), né la cd. altezza³⁹ delle imposte,⁴⁰ data dal pagamento di imposte progressive, né una integrale, immediata ed effettiva copertura delle spese pubbliche correnti, con semplici e spiegabili tasse proporzionali,⁴¹ il prezzo dell'attuale irrazionalità rimarrebbe, come silenziosamente e allegramente avviene da decenni, a carico dei successori, che dovranno finanziare i deficit di bilancio prodotti dalla Repubblica.⁴²

La constatazione delle movenze della legislazione tributaria nel tempo recente, potrebbero indurre ad una reazione, in ordine alla ricerca di quali possano essere le possibili sistematizzazioni, le quali, appunto per l'essere sistematiche, non potranno che costituire avanzamenti rispetto alla pluridecennale postura costituita dalla volontà di non rimediare affatto.

Se da decenni la tensione all'uguaglianza sostanziale in campo tributario, costituita dalla progressività, è cedevole,⁴³ come appare dalla legislazione, non c'è da aspettarsi un recupero.

³⁹ Cfr. PUGLIESE M., *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padova, 1930, p.99; vd. altresì PUGLIESE M., *La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli Stati moderni*, Padova, 1932, p.14: “oggi lo Stato si trova davanti a compiti ben più vasti che richiedono delle spese, e corrispondenti entrate, di altezza smisurata”.

⁴⁰ Nella L.n.111 del 9/8/2023, recante Delega al Governo per la revisione del sistema tributario, di cui alla XIX legislatura, quanto all'IRPEF, all'art. 5, comma 1, lett.a), n.1, vi è la “prospettiva della transizione del sistema verso l'aliquota impositiva unica”.

⁴¹ “Mentre la proporzionalità è un'unica formula, la progressività si presta a molte formule con parametri più o meno accentuati, e diversi soggetti (singolo o nucleo familiare) a cui riferirla”: così, FORTE F., *Ezio Vanoni...*, op.cit., p.13 – 14.

⁴² “Il principio del beneficio è rilevante anche per i deficit di bilancio, che dovrebbero essere ammessi quando la spesa avvantaggi i contribuenti futuri, cioè per le spese di investimento”: così, FORTE F., *Ezio Vanoni...*, op.cit., p.15.

⁴³ Cfr. GALLO F., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. Trib.*, n.2/2012, p.287 ss.; SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in *Riv.dir.trib.*, n.4/2006, p.291 ss.

Insomma, se pure con la contribuzione priva di progressività si continuasse a produrre allegri disavanzi, il sistema tributario e finanziario italiano finirebbe per essere del tutto irrazionale, cioè preordinato a non poter mai e poi mai pareggiare i propri conti e a far lievitare il debito pubblico, che altri non è che una tassa sul futuro, che lo rende fosco.

E, senza un obbligo di copertura direttamente azionabile, l'irrazionalità tributaria sarebbe imperante, tale da svellere ciò che ambirebbe essere sistematico, e cioè il sistema tributario.⁴⁴

In questo, andrebbero recuperati i contributi speciali, o i tributi con cui si possa effettuare un istantaneo riparto, para-commutativi, e cioè quella lata congerie di prelievi diffusa nella soggettività attiva degli enti *sub sovereign*, che stenta a trovare un assetto stabile, avendo trovato multiformi applicazioni, serrato dibattito, incrociarsi di varie altre giurisdizioni, e caleidoscopio di applicazioni amministrative.

Insomma, non rimarrebbe che il corrispettivismo. Perché poi, da qualche parte, i soldi per i beni e i consumi pubblici devono pur arrivare.

Questo assetto sembra rafforzarsi ed assumere carattere di *pondus* dei tributi prossimi venturi, soprattutto dopo che la *flat tax*, nell'imposta sui redditi, appare il motivo conduttore della XIX legislatura repubblicana, in materia fiscale.

L'assetto corrispettivistico-contrattualista, all'apparenza destinato a prevalere e a perdurare, è connesso al primo comma dell'articolo 53 Cost.⁴⁵ e certamente non impedisce il profluvio di tributi speciali, di tasse, di tariffe, di prezzi quasi pubblici e, sempre più, di prezzi amministrati gestiti da privati, in regime di concessione o di appalto. Mentre, nel decennio in cui apparve la L.871/1071 e i relativi Decreti attuativi, e negli anni '80, aveva invece grande rilievo il capoverso dello stesso articolo 53.

⁴⁴ Su cui per ora non si specifica oltre, rimandando in genere a LOSANO M.G., *Sistema e struttura nel diritto*, Torino, 1968, *passim* e in specie a BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, *passim*.

⁴⁵ Cfr. così, FORTE F., *Ezio Vanoni...*, op. cit., p.13-16, §5.

In definitiva, se i moventi della presente ricerca sono dati dalla constatazione di un pressing internazionale e di una dialettica politica che sostanzialmente abiura la progressività, non può non rimanere un’impostazione para-commutativa, quale canone ermeneutico dei tributi. Ad esempio, i tributi speciali, espressione di un sistema di prelievi limitati alla cerchia di persone particolarmente interessate alla spesa cui il gettito è destinato, rappresentano un mezzo efficace per giustificare le entrate pubbliche coattive,⁴⁶ con finalità sostitutive delle risorse mancanti per l’operare dei regimi sostitutivi del cumulo e quindi della progressività nell’IRPeF.

Ma anche detti tributi tarati sul canone corrispettivistico non dormono sonni tranquilli, perché ben più dei tributi progressivi, rischiano di essere avviluppati da regole mercantili, per essere grandemente somiglianti ai corrispettivi sinallagmatici veri e propri, così rischiando di rimanere fuori sia dall’alveo delle prestazioni imposte di cui all’art. 23 Cost. che dalla tributarietà⁴⁷ dell’art. 53 Cost., con contestuale perdita della garanzia costituita da detto articolo, posta a favore dei contribuenti.⁴⁸

Ancor prima di tentare inutilmente di difendere un assetto solidaristico del sistema tributario, può essere compito interessante quello di perimetrare prima, e di rendere impermeabile poi, l’insieme dei tributi cioè, in definitiva, il sistema tributario che sopravviverà, *tout court*, e che sarà ancora, se lo sarà, innanzitutto garantito dal principio di legalità, di cui all’art. 23 Cost. Potrebbe perciò risultare interessante spiegare e definire i tributi, quali innervati dal

⁴⁶ Così, FORTE F., *Note sulla nozione di tributo nell’ordinamento finanziario italiano e sul significato dell’art. 23 della Costituzione*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, n.1/1956, p.263.

⁴⁷ “Il carattere della tributarietà viene derivato dalla attuazione, nel procedimento normativo-legislativo, del principio costituzionale contenuto nell’art. 53 Cost., che esprime un limite oggettivabile, ossia suscettibile di culminare in un vincolo sulla normazione e di diventare un fattore caratterizzante nella figura giuridica che si viene ad introdurre nell’ordinamento mediante la legge”: così, TRIMELONI M., *I caratteri delle entrate tributarie*, Padova, 1973, p.4.

⁴⁸ Su cui, si veda al capitolo 3, paragrafo 3.3.1.

primo comma dell'art. 53, onde separarli dagli altri prelievi pubblici, di cui all'art. 23 Cost. e, soprattutto, dagli altri corrispettivi pressocché mercantili.

Toccherebbe fare, insomma, un po' d'ordine. Ci proviamo, qui di seguito.

L'oggetto di riflessione del volume consiste, pertanto, nel delinearne l'insieme dei tributi all'interno dell'insieme dei prelievi pubblici di cui all'art. 23 Cost.

Non c'è unanimismo, tra i tributaristi, sul se l'art. 53 Cost. possa definire il concetto di tributo. Il ragionamento opposto, *grossier*, si baserebbe sul fatto che i tributi esistono da tempo immemore (... *suum cuique tribuere*, Ulpiano, *Regulæ*)⁴⁹, mentre la Costituzione, con il suo art. 53, tutto sommato, vige solo da alcune decadi.⁵⁰

In questo volume si aderisce all'assetto interpretativo in cui un insieme si situa all'interno di un altro: cioè l'insieme dei tributi si situa all'interno delle prestazioni patrimoniali imposte di cui

⁴⁹ “La riscoperta del fondamento etico del *suum unicuique* nel nesso tra diritti e doveri di cittadinanza, si pone come contrappeso nella crisi in atto alle tendenze disgregatrici del connettivo solidaristico della repubblica. In questo senso, la riproposizione di una gerarchia etica costituzionalmente rilevante dei diritti e dei doveri dei cittadini potrebbe - anzi dovrebbe - fare anche da guida in chiavi applicative all'enunciazione delle priorità cui ricondurre la politica di bilancio e la spending review in particolare altrimenti affidata agli sbandamenti indotti dai conflitti di potere e risolti dagli oscuri tecnicismi dei contabili di turno”: così, DI GASPERE G., *Suum unicuique tribuere? Alle origini della giustizia distributiva*, in *Amministrazione in cammino*, 2012, p.1-11. Cfr. FICHERA F., *I contributi speciali e le tasse*, in *Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci*, vol. IV, Padova, 1994, p.302: “i tributi preesistono allo stato moderno”.

⁵⁰ “Anche in assenza di una norma quale l'art. 53 della Costituzione, non vi è dubbio che sussisterebbero il potere pubblico di imporre tributi e il dovere per i consociati di concorrere alle spese finanziarie dello Stato”: così, STEVANATO D., *La giustificazione...*, op.cit., p.263.

all'art. 23 Cost.⁵¹ Quest'ultimo è separato dalle entrate patrimoniali, ma di questo ci occuperemo affatto.

Detto assetto non era scontato,⁵² forse perché ancora abituati all'art. 30 dello Statuto albertino, norma esclusivamente tributaria, mentre l'art. 23 della Costituzione è norma anche tributaria.⁵³

Dunque occorre che i caratteri dell'insieme delle prestazioni patrimoniali imposte siano comuni anche all'insieme dei tributi e, specularmente, che non tutti i caratteri del secondo, tra cui, eminentemente, la funzione fiscale, siano rinvenibili nel primo. In altre parole, non tutti gli elementi costitutivi della nozione di tributo possono essere riscontrati anche nella nozione di prestazione patrimoniale imposta.⁵⁴

E rielaborare siffatto assetto, con un'idonea perimetrazione, può portare ad ordinare i prelievi, a distinguere le prestazioni imposte dai tributi e, conseguentemente, di questi ultimi, ad applicarne correttamente gli istituti.

⁵¹ Cfr. INGROSSO M., *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*, Napoli, 1977, p.14.

⁵² “La fondamentale ripartizione delle entrate dello Stato e degli enti territoriali minori” è “quella tra entrate tributarie ed entrate patrimoniali”: GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p.54. Nel capitolo I delle *Istituzioni di diritto tributario*, intitolato “Concetto e classificazione dei tributi”, GIANNINI passa dai tributi direttamente alle entrate di diritto privato, sembrando inconsapevole delle altre entrate pubbliche che non fossero tributarie; cfr. GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, 8^a, p.35-52; similmente, D'AMATI N., *Premesse ad una classificazione giuridica delle imposte*, in *Archivio finanziario*, 1963, p.57.

⁵³ Cfr. COCIVERA B., *Sul concetto di tributo e sulla natura tributaria di alcuni proventi degli enti minori*, in *IUS*, n.1/1959, p.65.

⁵⁴ “Il concetto di genere si è definito non in base ad una caratteristica puramente numerica, in esso sono sintetizzate le note essenziali, primarie, che sono principio e fondamento degli altri attributi derivati. Nel concetto più generale è già contenuta la ragione della particolarizzazione e in potenza vi sono quindi tutte le determinazioni”: così INGROSSO M. *Divisione e classificazione...*, op.cit., p.82. Vd. altresì ID., p.118.

Eminentemente, tutte le prestazioni imposte sono autoritative,⁵⁵ doverose e inserite in assetti normativi vincolanti.

Questi caratteri sono immediatamente visibili anche nei tributi, ma tra le prestazioni imposte solo i tributi sono destinati a sovvenire alle pubbliche spese, mediante decurtazione patrimoniale definitiva, in base ad un indice della capacità di contribuire dei soggetti passivi.⁵⁶ Se in comune con i tributi vi è la disciplina legale e l'autoritatività, dette prestazioni patrimoniali imposte hanno però altre funzioni, quali quelle sanzionatorie (alla base delle quali

⁵⁵ Sin dalla Sentenza di Corte costituzionale n. 4/1957, è prestazione imposta quella istituita con atto dell'autorità, senza il concorso di volontà del soggetto passivo, quale che sia la denominazione dettata dalla legge che la impone, a favore dello Stato o di altri enti pubblici: cfr. RODIO R.G., *Prestazioni imposte (in base alla legge)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Milano, 2006, vol. V, p.4466 ss. PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2021, p.11, rammenta che “le prestazioni patrimoniali richiedono un depauperamento patrimoniale imposta coattivamente, il quale costituisce la ratio e l'effetto della relativa disciplina, mentre sono escluse tutte le altre fattispecie in cui quest'ultima soddisfa scopi diversi.”

⁵⁶ “La definizione di tributo ormai consolidata in una lunga serie di sentenze (ad es., nn. 70/2015, 219/2014, 154/2014, 310/2013) è: «gli elementi indefettibili della fattispecie tributaria sono tre: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una (definitiva) decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve modificare un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, devono essere destinate a sovvenire pubbliche spese», a questa formula definitoria si fa seguire ... quella più sintetica (desunta dalle sentenze nn. 102/2008 e 70/2015): «prelievo coattivo che è finalizzato al concorso alle pubbliche spese ed è posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva», che deve «esprimere l'idoneità di tale soggetto all'obbligazione tributaria»: così, FEDELE A., *La Corte ritorna sulla definizione del tributo e sui limiti alla sua legittimità costituzionale*, in Giur. Cost., n.6/2017, pag. 3105 ss., § 5.

c'è sempre un giudizio di disvalore), ripristinatorie, di difesa e di altri scopi, e potranno essere diversamente assiemati.

La distinzione va tenuta accuratamente chiara, e deve essere destinataria di periodica manutenzione. Le ricerche su questa distinzione sono però poco frequentate dai tributaristi.

Occorrerà poi approfondire il fenomeno legislativo per cui le strutture e i meccanismi applicativi legalmente posti per taluni istituti tributari, che si rivelino efficienti o comunque rispondenti alla funzione e agli scopi originariamente affidati,⁵⁷ finiscano fatalmente per essere utilizzati in contesti diversi, relativi alle altre prestazioni patrimoniali imposte, sovente non sortendo gli effetti (pratici) sperati, rispetto allo scopo preordinato.

E spesso questo succede a scapito della consecutività ontologica tra morfologia legale sovrastante e strumento funzionale predisposto e poi tra funzione svolta per il tramite dello strumento ed effetti concretamente raggiunti.⁵⁸

Diventerebbe quindi interessante distinguere e definire su svariati profili, di grande interesse ed attualità, quali l'utilizzo del meccanismo dei crediti di imposta, che consiste in modalità riscos-

⁵⁷ “Il primo requisito per una buona divisione degli oggetti giuridici è che essa sia appropriata allo scopo da raggiungere”: così, INGROSSO M., *Divisione e classificazione...*, op.cit., p.71.

⁵⁸ Occorre pertanto avvertire che, di seguito, con i termini morfologia e forma, verranno indicati i caratteri distintivi legali che, attraverso apposito procedimento, debbano avere i testi che siano fonte giuridica primaria dei prelievi considerati, che con i termini meccanismo e funzione, verranno indicati gli strumenti, inquadrati nello svolgimento in capo a chi spetti, ai sensi della precedente osservazione, e che con i termini effetto e scopo, verranno indicati, rispettivamente, le conseguenze dovute e gli obiettivi a base del movente legislativo. Cfr. TRAVAGLINO G., *Le stagioni della prescrizione estintiva*, in AA.Vv. (di e a cura di GRASSO B. e POLLICE P.), *I contributi di Alberto Auricchio a cinquant'anni dalla morte*, Napoli, 2018, p.90.

siva, gestiti da Agenzie erariali, su àmbiti che di tributario non hanno alcunchè.⁵⁹

Ma in questo volume la parte applicativa si concentrerà sulla distinzione tra tributi ed altre prestazioni patrimoniali imposte, analizzando taluni prelievi, il rinvenimento della cui natura è altresì di grande rilievo pratico, in punto di riparto di giurisdizione. Si pensi all'ascrivibilità di un prelievo pubblico al plesso giurisdizionale tributario. È unanimemente riconosciuto che l'intrinseca natura tributaria del prelievo prevalga sulla denominazione. Questo assunto è ritraibile dall'art. 12, comma 2, L.448/2001 e, soprattutto, dall'art.3-bis, L.248/2005, essendo il legislatore consapevole delle incertezze di attribuzione della giurisdizione in ordine a figure di prestazioni patrimoniali imposte con le più varie denominazioni: tariffe, canoni, diritti, introducendo l'inciso “comunque denominati”.⁶⁰

In questo modo si consentiva l'ampliamento della giurisdizione speciale tributaria a tutte le controversie, sì da conseguire l'obiettivo dell'unità della disciplina formale.⁶¹

⁵⁹ Va ricordato che la mera modalità di riscossione, da tempo, non è ritenuta fattore essenziale di distinzione tra tipi di imposte o di prelievi pubblici; così, LONGOBARDI C., *La nascita del debito di imposta*, Padova, 1965, p.41-42: è “assai dubbio il fondamento di una distinzione tra le imposte che si basi unicamente sulla forma che assume, nella loro applicazione, lo svolgimento della relazione tra Amministrazione e contribuente” oppure D'AMATI N., *Premesse...*, op. cit., p.59-60: “presenta una particolare rilevanza il sistema di classificazione fondato sul metodo di accertamento e riscossione, alla stregua del quale dirette sono le imposte riscosse a mezzo dei ruoli, indirette tutte le altre. Di fronte a questa tesi, è il caso di ricordare che il criterio di classificazione fondato sul sistema di riscossione, ... mostrava già i suoi limiti agli scrittori meno recenti, ai quali appariva di carattere empirico ... essendo il fatto della percezione estrinseco alla natura del tributo.”

⁶⁰ Cfr. FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass.trib.*, n.4/2007, p.1059 ss., §2.

⁶¹ Cfr. FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione...*, op. cit., p.1059 ss., §2.

Si pensi ad un tributo, che sia morfologicamente e funzionalmente tale, che venga ascritto a plessi diversi di giurisdizione speciale (che sembrano ad altro non anelare, che di pronunciarsi sui tributi),⁶² ovvero ancora all'utilizzo di istituti relativi alla sola obbligazione e alle sue vicende (che in variopinta maniera divergono tra tributi, anche all'interno dei tributi stessi, di guisa che non se ne capisca la ragione, ed altri prelievi), quali la decadenza e la prescrizione, o quali la cd. esecuzione recuperatoria, ovvero infine sui prelievi pubblici degli enti territoriali, su cui grande è la confusione, talché ciò che ieri era tributo, oggi è prelievo pubblico (prestazione patrimoniale imposta, o corrispettivo a tariffa amministrata, o altro ancora) e domani torna ad essere tributo.⁶³ È il fenomeno di

⁶² A commento della sentenza n. 269/2017 della Corte costituzionale, FEDELE A. *La Corte ritorna...*, op. cit., pag. 3105 ss., § 2, in merito alla generalità della giurisdizione tributaria, rammenta che “a prescindere dal riferimento, nelle ordinanze di remissione, all'art. 102 della Costituzione in tema di “giudice naturale” (che adombrerebbe profili di illegittimità costituzionale per tutte le norme — a cominciare dal secondo periodo dello stesso comma 1 dell'art. 2 d.lgs. n. 546/1992 — in cui si attribuiscono ad altro giudice controversie in materia tributaria), la Corte ritiene infatti “non implausibile” l'interpretazione data dal giudice rimettente all'art. 133, comma 1, lett. I), d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104.” Sulla natura tributaria del contributo delle Autorità. Cfr. GUIDARA A., *Della natura dei contributi dovuti alle Autorità indipendenti alla giurisdizione tributaria sulle relative controversie: il caso dell'AGCM*, in *Riv.dir.trib.*, n.3/2021, II, p.102 ss. Vedi la copiosa giurisprudenza di Corte dei conti, che ha tutte le “scuse” per occuparsi di tributi, vuoi per conclamare ciò che è scontato, e cioè che vige il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, che comporta il necessario esercizio da parte dell'Ente impositore dei poteri conferitigli senza esercizio alcuno di discrezionalità, ma erroneamente richiamando il solo art. 23 Cost., e non anche l'art. 53 Cost., ove “tutti” concorrono alle spese pubbliche (cfr. Corte dei conti, controllo, Lombardia/140/2018/PAR del 9/5/2018).

⁶³ Si rammenta il succedersi di entrate di natura tributaria con entrate patrimoniali. Si può rammentare il canone per i servizi di raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque di cui alla l. 10 maggio 1976, n. 319, e successive modificazioni, divenuto, con

oscillazione legale del prelievo pubblico, quando un prelievo, con identico presupposto, venga legalmente ascritto tra i tributi, ma poi venga legalmente fatto rientrare tra le altre prestazioni patrimoniali imposte, e viceversa.⁶⁴

l'art. 31, 28° comma, della l. 23 dicembre 1998, n. 448, "corrispettivo" dei servizi di depurazione e di fognatura costituente quota di tariffa, ai sensi degli artt. 13 e seguenti della l. 5 gennaio 1994, n. 36, con definitiva abrogazione dell'originaria disciplina per effetto del d.lgs. n. 258 del 2000, o l'alternarsi della tassa sui rifiuti e della tariffa, avente, invece, natura corrispettiva, e la possibilità di scelta rimessa ai comuni tra Tosap e Cosap, sfociata infine nella vigenza del Canone unico patrimoniale.

⁶⁴ Di "metamorfosi tributaria" scrive CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in AA.Vv. (a cura di PERRONE L. e BERLIRI C.) *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 170, quanto al canone radiotelevisivo; vd. poi, IB., a p. 1982: "il rapporto dialettico tributi/altre prestazioni patrimoniali imposte, tutto interno alla norma [art. 23 Cost.], ha comportato progressive ibridazioni e mutazioni. Immersi nella categoria delle prestazioni patrimoniali imposte per scelta della Costituente, i tributi hanno confermato il proprio carattere di sub categoria dominante, ma forse solo in apparenza: la nozione di tributo si è estesa, riducendo la rilevanza delle prestazioni ex art. 23, ma in compenso è diventato più evanescente il vincolo derivante dalla riserva di legge." Inoltre, DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p.225.