

Natura dei canoni per l'utilizzo dell'infrastruttura ferroviaria

del prof. Andrea Amatucci(*)

1. L'esperienza acquisita attraverso l'applicazione per un decennio della direttiva 91/440/CEE del 29 luglio 1991, relativa allo sviluppo delle ferrovie comunitarie, e l'intenso sviluppo in Europa del sistema ferroviario in tale periodo hanno indotto il Parlamento europeo ed il Consiglio ad intervenire su tale atto comunitario con la direttiva 2001/12/CE del 26 febbraio 2001. Principalmente le modifiche intendono garantire il diritto di accesso all'infrastruttura ferroviaria e di utilizzo sulla base di due principi fondamentali: l'equità e la non discriminazione, la quale è già stabilita dagli art. 90 e 91 del Trattato istitutivo in materia fiscale.

Relativamente alla materia finanziaria, particolarmente interessante è il principio, deducibile dalla direttiva n. 2001/12/CE, della gestione separata delle attività connesse alla prestazione di servizi di trasporto rispetto alle attività connesse alla gestione dell'infrastruttura ferroviaria. La separazione della contabilità consente di garantire la trasparenza finanziaria, anche relativamente a tutte le compensazioni finanziarie ed agli aiuti di Stato assegnati a ciascuno dei due settori del sistema ferroviario. Costituisce un corollario il divieto di trasferire gli aiuti di Stato, concessi per un settore, all'altro settore. La trasparenza consente a sua volta di comprendere la quantità di risorse erogate a ciascuno dei due settori in relazione alla sua efficienza, economicità e produttività.

Altri aspetti finanziari sono regolati dalla quasi coeva direttiva 2001/14/CE del 20 febbraio 2001, la quale è relativa all'imposizione dei diritti per l'utilizzo dell'infrastruttura ferroviaria ed alla ripartizione della capacità dell'infrastruttura stessa, oltre che alla certificazione di sicurezza.

Questa direttiva tende a garantire che i sistemi di imposizione dei diritti di utilizzo o di erogazione della capacità consentano a tutte le imprese ferroviarie la trasparenza e l'accesso nel rispetto dei principi, esaminati e contenuti anche nell'altra direttiva 2001/12/CE, di equità e non discriminazione, incentivino i gestori dell'infrastruttura ferroviaria ad ottimizzarne l'utilizzo, permettano una concorrenza leale nella fornitura dei servizi ferroviari e tengano conto che si sia eventualmente verificata una crescente saturazione e quindi una possibile penuria di capacità e che vari componenti della rete di infrastruttura ferroviaria possano essere stati progettati con riferimento a diverse grandi utenze.

In particolare la direttiva, attraverso il solo sistema dell'imposizione dei diritti per l'utilizzo dell'infrastruttura ferroviaria, mira a garantire l'invio di segnali economici all'utenza ed a porre in condizione le imprese ferroviarie di soddisfare le esigenze di mercato relative al traffico internazionale.

Inoltre tale direttiva intende assicurare che il livello generale di recupero dei costi, attraverso l'imposizione dei diritti di utilizzo dell'infrastruttura ferroviaria, incida sull'ammontare dei contributi statali e che siano forniti incentivi ai gestori dell'infrastruttura, per ridurre i costi e per una gestione efficiente, ed alle imprese ferroviarie, per ridurre al minimo le perturbazioni della rete.

L'art. 4 della direttiva 2001/14/CE attribuisce agli Stati membri la competenza di istituzione di un quadro per l'imposizione dei diritti di utilizzo della infrastruttura ferroviaria nel rispetto dell'indipendenza della gestione. Lo Stato membro può delegare il gestore di tale infrastruttura a fissare le regole speciali in materia di imposizione. Se il gestore non è indipendente da un'impresa ferroviaria sul piano giuridico, le competenze diverse dalla riscossione, che comunque gli competono, sono svolte da un'organizzazione indipendente. Tali diritti imposti devono essere equivalenti e non discriminatori e di tanto deve farsi carico il gestore.

All'art. 7 la direttiva 2001/14/CE stabilisce che i diritti per l'utilizzo dell'infrastruttura ferroviaria siano corrisposti al gestore di essa che li usa per finanziare le proprie attività. Sono perciò indicati il soggetto beneficiario ed il vincolo di spesa coperto attraverso tali diritti.

Il gestore però è tenuto a dimostrare agli Stati membri il rispetto dei metodi, criteri e regole, stabiliti dagli artt. 4 e 12, nell'imposizione dei

diritti gravanti sull'impresa. I diritti per l'utilizzo dell'infrastruttura ferroviaria possono essere modificati in virtù del costo degli effetti ambientali causati dalla circolazione dei treni.

Per recuperare i costi del gestore dell'infrastruttura ferroviaria, lo Stato membro può applicare coefficienti di maggiorazione in base a criteri efficaci trasparenti e non discriminatori, garantendo la competitività ottimale.

2. Il processo ordinario di adattamento dell'ordinamento nazionale a quello comunitario è avvenuto attraverso il decreto legislativo 8 luglio 2003 n. 188, il quale all'art. 17 disciplina i canoni per l'utilizzo dell'infrastruttura ferroviaria.

Per stabilire la natura del "diritto", che è così qualificato dalle direttive citate e che il decreto legislativo n. 188/2003 definisce "canone" pur raccogliendo gli articoli da 16 a 21 sotto il titolo "Diritti e canoni", bisogna esaminare le posizioni dei singoli soggetti coinvolti nel procedimento.

In attuazione dell'art.4 della direttiva 2001/14/CE, il decreto legislativo n. 188/2003 all'art. 17 delinea il quadro per l'imposizione dei canoni definendo il soggetto tenuto a versarli.

L'art. 7 del decreto legislativo n. 188/2003 stabilisce che è attribuita la qualifica di "impresa ferroviaria" attraverso la "licenza", che è disciplinata dalla direttiva 2001/13/CE del 26 febbraio 2001 e che è l'autorizzazione valida su tutto il territorio comunitario e rilasciata dalle apposite autorità degli Stati membri ad un'impresa la quale ha sede nel territorio comunitario.

Il decreto legislativo n. 188/2003 inoltre disciplina la richiesta del soggetto passivo-impresa diretta ad ottenere l'accesso dell'utilizzo dell'infrastruttura ferroviaria. L'impresa ferroviaria o un'associazione internazionale di imprese ferroviarie può infatti chiedere, ai sensi del decreto legislativo n.188/2003, di effettuare tutte o alcune delle tipologie dei servizi di trasporto: nazionale merci, nazionale passeggeri, internazionale passeggeri nella parte infrastrutturale ferroviaria italiana. L'utilizzo dell'infrastruttura ferroviaria costituisce il presupposto in base al quale nascono da un lato, il dovere dell'impresa ferroviaria o dell'associazione internazionale di imprese ferroviarie a versare il canone e, dall'altro, il corrispondente diritto di credito.

Le competenze specifiche relative all'istituzione ed all'applicazione del canone sono distribuite dall'art. 17 del decreto legislativo n. 188/2003.

Il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti con proprio decreto stabilisce il canone dovuto dalle imprese ferroviarie e dalle associazioni internazionali di imprese ferroviarie per l'utilizzo equo e non discriminatorio dell'infrastruttura ferroviaria nazionale; il Ministro emana il decreto dopo aver acquisito una motivata relazione da parte del gestore dell'infrastruttura ferroviaria e previo parere del Comitato internazionale per la programmazione economica e di intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra Stato, regioni e province autonome.

Sono in tal modo recepiti i principi, fissati dalle tre direttive del febbraio 2001, dell'equità e della non discriminazione. La motivata relazione del gestore dell'infrastruttura è richiesta dal decreto legislativo n. 188/2003 in virtù del potere conferito dall'art. 4 della direttiva 2001/14/CE allo Stato membro di delegare il gestore stesso a fissare le "regole speciali" in materia di imposizione.

L'art. 17 del decreto legislativo n. 188/2003 sancisce che il gestore dell'infrastruttura ferroviaria è il soggetto incaricato alla realizzazione e manutenzione dell'infrastruttura, alla gestione in sicurezza della circolazione ed alla stipula di un accordo quadro con l'impresa ferroviaria.

In tal modo è rispettata dal decreto legislativo n. 188/2003 il principio, fissato dall'art. 4 della direttiva 2001/14/CE, dell'indipendenza del gestore dell'infrastruttura ferroviaria. E' anche attuato il principio, sancito dall'art.7 della medesima direttiva, in base al quale il gestore utilizza i diritti per finanziare le proprie attività.

Stabilisce l'art. 17 del decreto legislativo n. 188/2003 che il gestore, sulla base di quanto contemplato dal decreto del Ministro, calcola il canone dovuto dalle associazioni internazionali di imprese ferroviarie e dalle imprese ferroviarie e procede alla riscossione. Inoltre sancisce che, ai fini della determinazione del canone, devono essere considerati i costi di circolazione e di energia sostenuti dal gestore e le spese generali e devono dedursi eventuali indennizzi e contributi

pubblici. Anche vieta discriminazioni, garantendo che importi medi e marginali per usi equivalenti siano comparabili e che il canone sia lo stesso per servizi confrontabili sullo stesso segmento di mercato. Infine richiede che anche i parametri siano stabiliti per il calcolo e la fissazione del canone, quali la qualità dell'infrastruttura ferroviaria, la saturazione per densità di convogli, l'usura dei binari e della linea elettrica, la velocità ed il consumo energetico ed altre tipologie che il Ministro indichi.

In particolare risponde all'art. 4 della direttiva 2001/14/CE il criterio legislativo in base al quale è attribuito il potere di riscossione al gestore dell'infrastruttura ferroviaria. Indubbiamente il decreto legislativo n. 188/2003 definisce dettagliatamente metodi, criteri e regole, indicati dagli artt. 4 e 12 della direttiva 2001/14/CE la quale però all'art. 7 richiede che il gestore dimostri agli Stati di averli rispettati nell'esercizio della delega ricevuta. Comunque metodi, criteri e regole di fissazione dei canoni, imposti dal decreto legislativo n. 188/2003, rispondono ai principi indicati dalla direttiva 2001/14/CE.

Pertanto il Ministro stabilisce il canone ed il gestore lo calcola e lo riscuote.

E' evidente che un'impresa ferroviaria, se intende utilizzare l'infrastruttura ferroviaria, avendone i requisiti, deve chiedere la licenza e successivamente essa o un'associazione internazionale di imprese deve manifestare la volontà di effettuare servizi di trasporto ed il gestore di tale infrastruttura deve calcolare il canone fissato dal Ministro sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo n. 188/2003. Il gestore partecipa alla disciplina del canone in virtù della delega conferita da tale decreto legislativo, lo calcola, lo riscuote e lo utilizza.

3. Analizzata la disciplina del canone di utilizzo dell'infrastruttura ferroviaria, è opportuno esaminare i criteri che in generale distinguono le entrate tributarie dalle non tributarie.

Bisogna condurre il concetto di prestazioni patrimoniali imposte nell'ambito della categoria più ampia delle entrate dello Stato.

Risultano invece estranee ai principi di legalità, di capacità contributiva e di progressività e derivano dall'attività *iure gestionis* o *iure privatorum* le entrate di diritto privato dello Stato che fondamentalmente conseguono dall'amministrazione del patrimonio o dalla stipulazione di negozi di diritto privato o dalla gestione di imprese pubbliche o dal compimento di atti e fatti di rilevanza privatistica.

Le entrate estranee a tali principi costituiscono perciò una terza categoria, rappresentata dalle entrate di diritto privato, che si aggiungono alle prestazioni patrimoniali imposte di natura tributaria e non tributaria.

La distinzione completa perciò non è tra tributi ed entrate di diritto privato, in quanto mancherebbero le entrate di diritto pubblico non tributarie, bensì tra entrate tributarie, nei cui confronti operano i principi di legalità, di capacità contributiva e di progressività, ed entrate non tributarie(1), in quanto queste ultime comprendono le entrate di diritto pubblico non tributarie, nei cui confronti opera per la presenza della coazione il solo principio di legalità, e le entrate di diritto privato, nei cui confronti non opera alcuno di tali principi(2).

Pertanto non convince la teoria secondo la quale il principio di capacità contributiva si estenderebbe all'intero sistema delle entrate dello Stato. Tale estensione invaderebbe le prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria e quelle non imposte che esulano anche dall'ambito di previsione del principio di legalità.

Inoltre l'essenzialità del servizio non presuppone sempre la coazione. Il principio di capacità contributiva non si estende perciò anche a talune entrate, quali prezzi o tariffe, se collegati a servizi pubblici essenziali. Rilevante è perciò la coazione(3), quale condizione di operatività del principio di capacità contributiva.

Palesamente restrittiva è la concezione(4) in base alla quale tale principio si limiterebbe a riferirsi a taluni tributi e non ad altri; infatti gli aspetti sostanziali di tutti i tributi sono identici(5).

È individuabile(6) fra i due regimi giuridici classici, Diritto pubblico e Diritto privato, un terzo che non è autonomo, che costituisce una sottocategoria del secondo e che è definibile diritto speciale, nel quale rientrano i rapporti nascenti direttamente dalla legge o anche dal contratto e le cui norme regolatrici sono privatistiche, ma fortemente modificate da norme di diritto pubblico.

Nel Diritto speciale si collocano le prestazioni che ineriscono ad una

obbligazione la quale, pur regolata dal diritto privato, sorge direttamente dalla legge o anche da contratti disciplinati(7) in gran parte da leggi o da atti dell'autorità. Si delinea un'area giuridica di separazione densa apparentemente di concetti confusi e figure ibride(8) che manifestano sembianze insieme di tributi e di entrate di diritto privato e che esigono una qualificazione.

Si è in presenza non di una categoria intermedia, ma di prestazioni con componenti insieme di tributi e di entrate di diritto privato; certamente una di tali componenti prevale.

La determinazione dei criteri che consente all'interprete di distinguere in tali prestazioni il tributo dall'entrata di diritto privato è agevolata dall'analisi svolta su tale area intermedia. Nel corso delle ricerche su questo tema hanno assunto rilevanza il rapporto, il procedimento(9) e la natura volontaria o coattiva della prestazione.

Attraverso tali riferimenti si riesce ad individuare i sintomi della natura pubblicistica o privatista di tali prestazioni disciplinate dal Diritto speciale. Spetta all'interprete stabilire la prevalenza.

La Corte costituzionale è a ragione dell'avviso che le tariffe, che sono determinate con atto unilaterale autoritativo ed alla cui adozione non concorre la volontà del privato, rivestono la natura di prestazioni patrimoniali imposte soggette alla garanzia dei principi di legalità, di capacità contributiva e di progressività(10).

La categoria delle prestazioni patrimoniali imposte si caratterizza per la presenza dell'elemento formale dell'imposizione. Le entrate tributarie sono riconducibili al genere delle obbligazioni pubbliche del privato che hanno la fonte nella legge o nel procedimento amministrativo. Il principio di legalità si estende anche ad alcune entrate negoziali che meritano però di essere intese quali prestazioni patrimoniali imposte di natura tributaria; di conseguenza operano anche i principi di capacità contributiva e di progressività. La distinzione tra volontà e coattività non è netta; il vincolo obbligatorio può nascere per interessi di carattere generale, quali le esigenze di equità, di certezza del diritto, di protezione dei deboli e di tutela del vincolo familiare. La presenza di clausole fissate per legge è consona ad un rapporto pubblicistico.

Le conseguenze derivanti dal mancato adempimento, quali l'avvio di un procedimento, accentua la natura pubblica. L'esistenza del potere della Pubblica amministrazione di interrompere unilateralmente il rapporto è sintomo di componente pubblicistica. L'eteronomia(11), intesa come assenza di autonomia del cittadino, resta comunque l'indice più attendibile dell'esistenza del rapporto pubblico.

Se lo Stato presta servizi che ogni privato potrebbe offrire, il corrispettivo, in quanto non imposto, è non un tributo, bensì un prezzo, sia pure politico(12), determinato cioè in base non alle leggi di mercato, ma alla maggiore o minore essenzialità del servizio(13).

Prevale infatti, più che la fonte dell'obbligo, la disciplina del rapporto per cui questo può essere privato(14), anche se è assente il contratto e nasce dalla legge o dal provvedimento. Anche le entrate di diritto privato infatti derivano dalla legge. Ma la disciplina legislativa non esclude la libera formazione della volontà del privato. La norma privatistica attribuisce diritti potestativi anche alla Pubblica Amministrazione come in tema di risoluzione del contratto, sempre in un contesto molto dettagliato, in cui la situazione di vantaggio della parte attributaria di tali diritti non è mai assoluta, così come avviene nei rapporti di Diritto amministrativo. Le modalità di determinazione del *quantum* collegate all'effettiva fruizione del servizio esaltano l'aspetto privatistico del rapporto. Anche la destinazione dei proventi per coprire le spese relative al servizio che li produce può evidenziare la natura privatistica.

È questa la strada irta di ostacoli da continuare a percorrere al fine di rendere sempre più efficiente, in rapporto al singolo caso, la metodologia ispirata al criterio della prevalenza ed idonea a definire, nell'ambito di tale diritto speciale, se si è in presenza di un'entrata a titolo contributivo, nella quale è individuabile una causa giuridica espressione applicativa dei principi solidaristici, e non di un'entrata a titolo commutativo, la quale evidenzia solo una specifica utilità che consegue al singolo dallo Stato.

Nel sistema legislativo comunque è assente un'espressa definizione di tributo, in carenza di codici o leggi generali contenenti principi fondamentali e disciplina degli istituti più rilevanti. L'elaborazione legislativa del concetto di tributo è stata influenzata dai già consolidati risultati degli studi di Scienza delle finanze, alla quale interessa il problema della ripartizione del costo dei servizi pubblici, che presiedono

la formazione dei relativi prezzi, e la questione della soddisfazione dei bisogni collettivi ed individuali.

Esiste nel sistema legislativo un concetto di tributo, che è criterio di classificazione di particolari apparati giuridici con crisi della nozione tradizionale e che si articola in più specie in relazione alle singole norme che lo recepiscono.

La legislazione nazionale contrappone le imposte, che sono comunemente considerate quali entrate destinate a finanziare le spese indivisibili, alle tasse⁽¹⁵⁾, che tendono invece a coprire le spese divisibili, che si pongono al confine il quale separa i tributi dalle entrate di Diritto privato e che talvolta lo travalicano accedendo all'area intermedia del Diritto speciale in seguito alla presenza per quanto minoritaria di componenti privatistiche; i contributi ed i tributi speciali⁽¹⁶⁾, invece, presuppongono un particolare beneficio a favore del contribuente.

La definizione legislativa di tributo, in tali sue articolazioni, è densa di motivazioni socio-economiche, risulta negli aspetti essenziali in armonia con il concetto di tributo contenuto nella Costituzione ed appare in quelli marginali irrilevante nei confronti di esso.

Il conseguimento dei fini perseguiti dalle norme costituzionali, sulle quali si fonda il concetto di Stato economico e sociale, è agevolato dalla corretta individuazione del concetto costituzionale di tributo quale strumento coattivo di politica economica e di solidarietà, al fine di consentire il sindacato della rispondenza ad esso degli elementi essenziali del concetto di tributo contenuto nella legislazione in continua evoluzione.

4. E' interessante esaminare la posizione della giurisprudenza relativamente alla natura di alcune prestazioni imposte.

La prestazione contributiva previdenziale ed il contributo per il rilascio del permesso per costruire sono considerati⁽¹⁷⁾ tali da rivestire natura tributaria, in quanto non sono collegati ad una prestazione corrispettiva e costituiscono modalità di finanziamento di un pubblico servizio. Anche ai contributi consortili è riconosciuta natura tributaria⁽¹⁸⁾, così come ai contributi per le stazioni sperimentali per le industrie⁽¹⁹⁾.

Questa motivazione non convince, in quanto la tassa è una specie del genere tributo ed è relativa ad un'obbligazione tributaria che nasce con la corrispettiva prestazione di un servizio pubblico su richiesta del soggetto passivo.

La giurisprudenza aveva in passato riconosciuto natura tributaria anche al canone di occupazione del suolo pubblico, ma successivamente, per effetto delle modifiche legislative, ha espresso un diverso indirizzo⁽²⁰⁾ al quale aderisce l'Agenzia delle Entrate⁽²¹⁾. Secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, istituito dall'art. 63 del D. Legs. 15 dicembre 1997, n. 446, come modificato dall'art. 31 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, costituisce il corrispettivo di una concessione, reale o presunta, dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici. Pertanto, ad avviso della Corte, il canone, dal punto di vista giuridico, si distingue dalla specie di tributo denominata "tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche" (al capo II del d. legs. 15 novembre 1993, n. 507 ed all'art. 5 della legge 16 maggio 1970 n. 281) in sostituzione del quale è applicabile. In tale logica è stato affermato in giurisprudenza⁽²²⁾ che i canoni ed in genere i proventi derivanti dall'utilizzazione dei beni del demanio pubblico e del patrimonio Stato non hanno carattere tributario trattandosi di entrate correlate alla concessione del godimento di tali beni.

Non si comprende la distinzione tra il canone e la tassa in relazione all'esistenza o meno della concessione, individuandosi in ambedue le prestazioni la coazione che caratterizza il tributo il quale persegue fini solidaristici e non sanzionatori.

E' stato ancora di recente affermato in giurisprudenza che i compensi e gli indennizzi, dovuti per lo sfruttamento abusivo di un bene di proprietà pubblica statale, non hanno carattere tributario⁽²³⁾. Questo convincimento è fondato perché la prestazione in tali casi è imposta per motivi sanzionatori.

Le relative controversie concernenti i canoni sono di conseguenza, secondo tale giurisprudenza, devolute alla giurisdizione del giudice ordinario e non del giudice tributario.

E' evidente che la giurisprudenza considera la mancanza della controprestazione o della concessione come condizione di esistenza

della natura tributaria. Pertanto, se tale controprestazione esiste o se la prestazione è correlata alla concessione del godimento dei beni pubblici, non sorgerebbe un'obbligazione tributaria.

Per le considerazioni innanzi svolte le condizioni dell'esistenza di una prestazione tributaria sono diverse.

5. I canoni per l'utilizzo dell'infrastruttura ferroviaria è determinata con atto unilaterale autoritativo alla cui determinazione non concorre la volontà dell'impresa ferroviaria o dell'associazione internazionale di imprese ferroviarie, la quale nell'esercizio non di un'autonomia, bensì di un'eteronomia, presenta un'istanza per utilizzare l'infrastruttura ferroviaria nazionale e si sottopone per la determinazione, il calcolo e la riscossione del canone alla procedura stabilita, sulla base delle esaminate direttive comunitarie, dal decreto legislativo n. 188/2003.

Il canone è un tributo ed è pertanto sottoposto a tutti i principi costituzionali e legislativi in materia tributaria.

Ne consegue che le controversie attinenti alla debenza del canone in esame rientrano nella giurisdizione delle commissioni tributarie (come delineata dall'art. 2 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, pur dopo la sostituzione operata dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448) e non della giurisdizione del giudice ordinario, (ai sensi dell'art. 5 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, come modificato dall'art. 33 del d. lgs. 31 marzo 1998, n. 80, sostituito dall'art. 7 della legge 21 luglio 2000, n. 205).

È auspicabile che si svolga un intenso dibattito capace di donare certezza circa i principi costituzionali e la giurisdizione che vigono nella delicata materia della istituzione ed applicazione di tali canoni relativi al trasporto ferroviario.

(*) Ordinario di Diritto finanziario, Facoltà di Giurisprudenza, Università Federico II, Napoli

Note

(1) Tipke-Lang, *Steuerrecht*, 18a ed., Köln, 2005, 45, rilevano che il concetto di tributo, risalente a Otto Mayer, della RAO non ha invece sufficientemente chiarito come i tributi possono assumere anche la natura di strumento di politica economica; perciò in tal senso il concetto storico di tributo necessitava di un'integrazione. Il concetto costituzionale di tributo, essi osservano, deve tener conto anche della necessità che il tributo è diventato, inevitabilmente nelle società industriali moderne, anche uno strumento fondamentale della politica economica e sociale statale attiva e che il legislatore dell'AO 1977 ha tenuto presente tale natura tramite l'aggiunta del 3° AO, il quale affievolisce lo scopo principale fiscale di procurare entrate riducendolo ad una funzione secondaria rispetto allo scopo sociale perseguito preliminarmente dal tributo. Il fine fiscale, essi evidenziano, però non deve completamente venir meno, in quanto il principio su cui si fonda il concetto di tributo è violato, se il tributo persegue soltanto lo scopo di produrre effetti economici. In questo senso il divieto di perseguire soltanto tale fine corrisponde al concetto di tributo.

(2) Altro principio costituzionale relativo ai soli tributi contiene il divieto di *referendum* che si fonda sull'inidoneità del corpo elettorale a gestire l'articolazione dei criteri distributivi dei carichi pubblici.

(3) Su questi concetti cfr. più ampiamente Moschetti, *La capacità contributiva*, in *Trattato di Diritto tributario* (da me diretto), Padova, 1994, I, 1°, 223. Cfr. Kirchhof, *Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen*, in *DÖV*, 1992, 233; Köck, *Umweltabgaben - Quo vadis?*, in *JZ*, 1993, 59; med. A., *Umweltsteuern als Verfassungsproblem*, in *JZ*, 1991, 692; Osterloh, «Öko-Steuer» und verfassungsrechtlicher Steuerbegriff, in *NVwZ*, 1991, 823, e Steiner, *Umweltabgaben im Spannungsfeld von Politik, Wissenschaft und Verfassungsrecht*, in *StVj*, 1992, 205; Simon, *Der Rechtsgrund der Sonderabgaben*, in *DÖV*, 2001, 43.

(4) Cfr. Russo, *Manuale di Diritto tributario*, 4a ed., Milano, 2002, 48.

(5) Tipke-Lang, *Steuerrecht*, 18a ed., Köln, 2005, 48.

(6) Cfr. Tesaro (F.), *Istituzioni di Diritto tributario*, I, 8a ed., Torino, 2003, 3, e Lupi, *Diritto tributario*, 7a ed., Milano, 2000, 22.

(7) Su questi concetti v. Lorenzon, *Capacità contributiva (L'amb. ogg. di*

appl.), in *Trattato di Diritto tributario* (da me diretto), Padova, 1994, I, 1°, 223.

(8) Cfr. Fedele, *La nozione di tributo e l'art. 75 Cost.*, in *Giur. cost.*, 1995, 26.

(9) V. Russo, *Manuale di Diritto tributario*, 4a ed., Milano, 2002, 48.

(10) Cfr. Tesaurò (F.), *Istituzioni di Diritto tributario*, I, 8a ed., Torino, 2003, 3.

(11) Cfr. Gaffuri, *Diritto tributario*, 5a ed., Padova, 2006, 46.

(12) V. Fantozzi, *Il Diritto tributario*, 3a ed., Torino, 2003, 79.

(13) Cfr. Bosello, Note sparse sull'identificazione dell'oggetto del Diritto tributario, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1993, I, 214.

(14) Cfr. D'Amati, *Diritto tributario*, I, Bari, 2002, 55, 32 e 41. La dottrina tradizionale considerava il rapporto giuridico di imposta un elemento unificante del Diritto tributario. Si è obiettato che non sono riconducibili tutte le situazioni ad un solo istituto, dovendo rientrare questa materia tra le prestazioni dei privati alla P.a. Due sono i requisiti: giuridicità dell'obbligo e mancanza di un preesistente rapporto. Si è su queste basi costruito il concetto di provvedimento.

Per la tassa decisivo è il ricorso alla legittimità in quanto l'obbligo alla prestazione è indipendente dalla previsione del vantaggio.

Accanto ai tributi in senso stretto si collocano prestazioni che i singoli sono obbligati a richiedere o per disposizioni legislative o per esigenze sociali senza che la natura delle prestazioni possa essere modificata dall'esistenza di contratti o dalla gestione da parte di privati.

Russo, *Manuale di Diritto tributario*, 4a ed., Milano, 2002, 7, nota che la *causa legis* nella sua rilevata astrattezza ed oggettività non opera sul piano delle singole prestazioni, bensì serve a connotarne la categoria di appartenenza, distinguendo i tributi dalle sanzioni.

(15) Lupi, *Diritto tributario*, 7a ed., Milano, 2000, 22, considera le tasse come concetto di confine rispetto alle entrate non tributarie. Esiste una terra di nessuno che li divide. Sono tasse quelle collegate ad attività essenzialistatali in un momento storico (68). La tassa rientrerebbe nell'ambito dell'art. 53 nonostante il contrario avviso della Corte costituzionale.

(16) Cfr. Fichera, *I contributi speciali e le tasse*, in *Trattato di Diritto tributario* (da me diretto), vol. IV, 2a ed., Padova, 2001, 311.

(17) GIANFREDÀ, *Ampliamento della cognizione delle Commissioni tributarie* (comunicazione al II congresso AMT, Lecce, 21-23 maggio 2004).

(18) *I poteri impositivi dei consorzi di bonifica* di DI GIOIA (in "*il fisco*" n. 24 del 14 giugno 2004, pag. 1-3718)

(19) Si veda la sentenza della Cassazione n. 12718 del 9 luglio 2004 secondo cui i contributi previsti dall'art. 23, quarto comma, del RD n. 2523 del 1923, come modificato dal d.P.R. n. 718 del 1948, per le spese necessarie al mantenimento delle Stazioni sperimentali per l'industria, hanno natura di imposta e sono dovuti se l'impresa rientra nell'ambito del tipo di industria per la quale è preordinata la Stazione sperimentale, ente pubblico economico, sottoposto alla vigilanza del Ministero dell'Industria. Pertanto i contributi a favore della Stazione sperimentale per la cellulosa, carta e fibre tessili vegetali e artificiali, istituita con il RD 12 settembre 1909 (modificato dal D. Lgt. 1 marzo 1919, n. 1048), che svolge attività di studio, divulgazione e consulenza, anche in relazione alle fibre tessili (non di origine animale), sono dovuti anche dalle industrie così dette "terziste" che provvedono alla torcitura dei filati.

(20) DEL FEDERICO, *Tasse tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, pagg. 254. L'occupazione di aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile e degli enti locali anche per l'Amministrazione finanziaria può essere assoggettata, in sostituzione della TOSAP, ad un canone di natura extratributaria. Cfr. risoluzione 21 dicembre 2000, n. 195/E, in "*il fisco*" n. 3/2001, pag. 663.

(21) Ris. n. 121/E del 17 settembre 2004 Agenzia delle Entrate.

(22) Ord. 3 marzo 2003, n. 3144 MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2003, pag. 122, esamina casi di entrate pubbliche la cui natura è dubbia. Cfr. Cass., sez. un., 17 luglio 2001, n. 9652. La giurisdizione del giudice amministrativo esiste per le controversie sull'entità del canone per bene demaniale il cui rapporto concessorio sia scaduto, perché la giurisdizione del giudice ordinario, ex art. 5, 2° comma, l. 6 dicembre 1971 n. 1034, richiede la condizione dell'esistenza della concessione.

