

NOMEN DEI TRIBUTI E CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

Livia Salvini

SOMMARIO: 1. Il tema di indagine: in generale. – 2. (segue): nello specifico – 2.1. Addizionale IRES a carico delle imprese del settore energetico. – 2.2. Addizionale IRES su soggetti operanti nel settore della ricerca e coltivazione degli idrocarburi. – 2.3. Imposta di bollo sulle attività finanziarie. – 2.4. Imposta di bollo “speciale” sui patrimoni “scudati”. 3. – Addizionali e capacità contributiva. – 3.1. La “Robin Hood tax”. – 3.2 L’addizionale IRES “pro Libia”. – 4. Oggetto dell’imposta di bollo, prelievi “atipici” e capacità contributiva. – 5. Conclusioni.

1. Il tema di indagine: in generale.

Più volte, in anni recenti, sono stati creati nuovi prelievi fiscali erariali, che sono stati denominati “addizionali”, ovvero che sono stati inseriti, come ulteriori voci tariffarie, in tributi già esistenti. Questi nuovi prelievi sembrano, perlomeno di primo acchito, presentare un comune denominatore: essi hanno elementi fortemente distonici rispetto a quelli che caratterizzano il tributo nel cui tessuto normativo vengono inseriti ed alla cui disciplina fanno riferimento.

Dal punto di vista finanziario è facile rinvenire in questi provvedimenti una comune matrice, e cioè quella di sopperire alle esigenze di bilancio ingenerando nel contempo nella platea dei contribuenti una classica illusione; tali prelievi appaiono infatti semplici ritocchi “tecnici” di tributi esistenti e non vere e proprie nuove forme di imposizione, quali invece spesso sono. In questo breve contributo vorrei invece tentare un’analisi giuridica del fenomeno, alla luce dei principi costituzionali di capacità contributiva, di uguaglianza e di ragionevolezza.

Conviene subito individuare con più precisione l’oggetto delle mie considerazioni osservando in primo luogo che in esso non rientra la difformità tra la qualificazione normativa dell’entrata pubblica e la

sua qualificazione effettiva come tributo, quale si può evincere dall'analisi della sua disciplina e quindi del suo presupposto¹. Menzionando, nel titolo del mio contributo, il *nomen* non intendo dunque riferirmi al *genus* tributario bensì alle *species*, cioè ai casi in cui, all'interno della disciplina di un tributo, si trovano a convivere – a seguito di un intervento additivo del legislatore – prelievi aventi presupposti o comunque elementi costitutivi non omogenei rispetto a quelli del tributo “di base”.

Come recenti² esempi di questo fenomeno si possono menzionare:

- l'imposta di bollo sulle attività finanziarie (art. 23 d.l. n. 98/2011);
- l'imposta di bollo “speciale” sui patrimoni “scudati” (art. 19 d.l. n. 201/2011);
- l'addizionale erariale IRES a carico delle imprese del settore energetico (art. 81 d.l. n. 112/2008; c.d. “*Robin Hood Tax*”);
- l'addizionale erariale IRES dovuta dai “grandi” soggetti che operano nel settore della ricerca e coltivazione degli idrocarburi (art. 3 l. n. 7/2009).

Sulla base di questa elencazione si può fare una prima distinzione nell'ambito di questi nuovi prelievi:

- per quanto concerne le addizionali IRES³, è lo stesso legislatore ad aver preso una posizione qualificando i nuovi prelievi appun-

¹ Mi riferisco alla metodologia di analisi utilizzata dalla Corte Costituzionale per individuare la natura tributaria di un prelievo e la sua qualificazione. Secondo la costante giurisprudenza della Corte, indipendentemente dal *nomen juris* hanno natura tributaria i prelievi caratterizzati dalla doverosità della prestazione, dalla mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti e dalla relazione con un presupposto economicamente rilevante; presupposto che a sua volta va desunto dall'analisi della complessiva disciplina del tributo. Un'analisi di questo tipo, che ha portato a concludere per la natura tributaria di un prelievo denominato “tariffa” dal legislatore, è stata ad esempio condotta dalla Corte nella nota sentenza n. 238/2009 sulla tariffa di igiene ambientale (TIA).

² Come è noto, nell'ambito di alcune imposte indirette, quale ad esempio l'imposta di registro, da sempre convivono tributi aventi diverso presupposto (o meglio, diverso oggetto) e riconducibili rispettivamente alle specie della tassa e dell'imposta (cfr. da ultimo, sul punto, G. FRANSONI, *Il presupposto dell'imposta di registro fra tradizione ed evoluzione*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 955). Qui assumo come esempi solo prelievi relativamente recenti, salvo poi stabilire come essi si inseriscano nel quadro dei tributi che già precedentemente avevano un oggetto per così dire composito.

³ Agli esempi fatti può aggiungersi quello – che però non verrà qui specificamente esaminato – costituito dalla c.d. “tassa etica”, ovvero la “addizionale (alle imposte sul reddito) sulla produzione e vendita di materiale pornografico o di incitamento alla violenza” di cui all'art. 1, comma 466, l. n. 266/2005, che già dal nome tradisce il perseguimento di finalità non fiscali e comunque certo non proprie dell'IRES nel

to come addizionali; ne consegue che il relativo presupposto dovrebbe essere il medesimo dell'IRES – dunque il possesso del reddito – e che i soggetti passivi dell'IRES e dell'addizionale dovrebbero coincidere⁴.

- per i casi relativi all'imposta di bollo, l'inserimento di voci "atipiche" nella tariffa potrebbe essere meno impegnativo per il legislatore dal punto di vista della qualificazione del prelievo, posto che non è affatto scontata già all'origine la natura unitaria di tale tributo.

L'oggetto dei miei tentativi di riflessione è allora se il fatto che il legislatore – per "pigrizia", per rispettare proclami politici o per favorire illusioni finanziarie – attribuisca ad un (nuovo) prelievo un determinato *nomen* inserendolo nell'ambito di tributi già esistenti lo impegni (ed impegni ugualmente l'interprete) a conformarsi alla relativa capacità contributiva, essendo in caso negativo, per ciò solo, tale (nuovo) prelievo incostituzionale. Detto altrimenti, i prelievi in questione sono legittimi a condizione che manifestino una capacità contributiva purchessia, o devono manifestare "quella" capacità contributiva del tributo in cui sono stati inseriti? La risposta a questo interrogativo cambia se tali prelievi vengono inseriti nella disciplina di un tributo che non ha una natura unitaria, cioè che ricomprende, sotto un'unica denominazione e disciplina, prelievi che colpiscono (o sembrano colpire) differenti manifestazioni di capacità contributiva? E l'interprete che si trovi a dover decidere su determinate questioni ap-

cui *corpus* normativo si trova tuttavia ad essere inserita. Su tale "addizionale" e sui relativi profili di incostituzionalità v. A. MILONE, *Sulla legittimità costituzionale della "addizionale" alle imposte sui redditi ex art. 1, comma 466, l. n. 266/2005*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1252 ss..

⁴ La dottrina distingue tradizionalmente diverse possibili forme di addizionale: l'addizionale in senso proprio, che è una maggiorazione percentuale dell'imposta, e la semplice maggiorazione di aliquota. Quest'ultima, più che la prima, esprime la totale omogeneità strutturale dell'addizionale stessa rispetto al tributo di base. Qualunque sia la forma dell'addizionale, tuttavia, è pacifico che essa si caratterizzi per la perfetta coincidenza di presupposto e per l'adozione del medesimo criterio di riparto rispetto al tributo base (da ultimo A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2013, p. 278 ss.; v. anche, nell'ambito della distinzione tra fattispecie impositiva e presupposto, G. FRANSONI, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precepto costituzionale alla legge delega*, in *Riv. dir. trib.* 2011, p. 275, che riconduce l'addizionale all'identità di fattispecie). Per quanto attiene invece i soggetti attivi dell'imposizione, si può osservare che sebbene di norma le addizionali si caratterizzino per il fatto di prevedere un soggetto attivo diverso da quello del tributo base (tipico il caso dell'addizionale prevista come tributo proprio delle regioni dalla l. n. 42/2009), nulla osta di per sé al fatto che esse spettino invece al medesimo soggetto attivo. Il che lascia però aperto il campo all'analisi sul motivo per cui esse siano state denominate come addizionali, anziché essere direttamente configurate come aumento dell'imposta base.

plicative del tributo, è vincolato ad assumere che la fattispecie che sta esaminando si conformi al presupposto del tributo in cui è inserita⁵, o può orientarsi diversamente?

2. (segue): nello specifico.

A questi interrogativi potrà – forse – darsi una qualche risposta di carattere generale dopo aver meglio individuato i singoli casi sopra portati ad esempio.

2.1. Addizionale IRES a carico delle imprese del settore energetico.

Questa addizionale è stata istituita dall'art. 81 d.l. n. 112/2008 conv. dalla l. n. 133/2008 nel quadro di una manovra fiscale e sociale di più ampia portata, diretta: da un lato, ad aumentare, con una serie di misure di incremento della base imponibile e/o dell'aliquota, l'IRES dovuta da società operanti in particolari settori, tra cui quello energetico; dall'altro, ad attuare una (peraltro limitatissima) redistribuzione attraverso l'istituzione e il finanziamento (ma non col gettito derivante da questi incrementi dell'IRES) della c.d. *social card* per sopperire alle esigenze delle famiglie meno abbienti (il che ha fatto attribuire all'insieme delle indicate misure fiscali l'appellativo di "*Robin Hood Tax*", appellativo poi consolidatosi con specifico riferimento all'addizionale qui in esame). Tralasciando i profili di dettaglio della disciplina dell'addizionale⁶, basterà ricordare che essa si risolve in un incremento dell'aliquota IRES⁷ a carico dei soggetti passivi del tributo

⁵ Come osserva A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino 2003, p. 197 ss., ovviamente con riferimento alle vere e proprie addizionali (e sovrainposte), "*in questi casi l'autonomia, sul piano interpretativo e della ricostruzione sistematica, della disciplina del tributo dipendente è limitata, a causa della sostanziale coincidenza di suoi rilevanti profili strutturali con quelli del tributo principale*".

⁶ Alcuni di tali profili danno peraltro luogo ad autonome questioni di costituzionalità, quale ad esempio l'applicazione dell'addizionale all'intero imponibile per le società che operano anche in settori diversi da quello energetico, a condizione che l'ammontare dei ricavi dell'attività energetica sia prevalente. Per una approfondita analisi della disciplina normativa e dei profili teorici dell'addizionale *de qua* v. A. MILONE, *La sovrainposizione nell'imposta sul reddito delle società*, Napoli, 2012, p. 312 ss.

⁷ All'originario incremento di 5,5 punti percentuali si è poi aggiunto un ulteriore incremento permanente di 1 punto ad opera della l. n. 99/2009 e di altri 4 punti (per un totale quindi del 10,5%) ad opera del d. l. n. 138/2011 conv. dalla l. n. 111/2011.

aventi un volume di ricavi superiore ad una determinata soglia⁸ ed operanti in specifici settori, che sono attualmente⁹: ricerca e coltivazione di idrocarburi; raffinazione del petrolio; produzione e commercializzazione di benzine, gasoli, ecc.; produzione, trasmissione e dispacciamento, distribuzione e commercializzazione dell'energia elettrica; trasporto e distribuzione del gas naturale.

2.2. Addizionale IRES su soggetti operanti nel settore della ricerca e coltivazione degli idrocarburi.

Con l'art. 3 l. n. 7/2009, di ratifica ad esecuzione del Trattato di amicizia Italia-Libia, è stata istituita un'addizionale IRES (che si aggiunge a quella esaminata nel punto precedente) destinata a finanziare gli oneri derivanti dal Trattato e posta a carico dei soggetti passivi residenti che operano nel settore della ricerca e coltivazione di idrocarburi, con immobilizzazioni materiali e immateriali dedicati a tale attività con valore di libro superiore al 33 per cento della corrispondente voce del bilancio di esercizio, quotate in un mercato regolamentato e con capitalizzazione superiore a 20 miliardi di euro. Come si può rilevare, si tratta di un'addizionale applicabile ad un novero estremamente delimitato di soggetti (di fatto, attualmente questa addizionale annovera un solo soggetto passivo).

Assolutamente peculiare è il metodo di determinazione dell'addizionale, che è pari al 4% dell'utile *ante* imposte e si rende dovuta solo se l'incidenza dell'IRES sull'utile è inferiore al 19%. E' tuttavia prevista una clausola di salvaguardia, per la quale l'ammontare dell'addizionale non può eccedere il minore tra l'importo determinato applicando all'utile *ante* imposta la differenza tra il 19% e l'aliquota di incidenza fiscale risultante dal conto economico, da un lato, e l'importo corrispondente a determinate percentuali del patrimonio netto, decrescenti negli anni, dall'altro.

Benché si tratti anche in questo caso, formalmente, di una semplice addizionale, si può subito notare che le condizioni di applicazione,

Quest'ultimo aumento ha peraltro carattere temporaneo e vige per il solo triennio 2011-2013.

⁸ La soglia originaria riguardava appunto i soli ricavi ed era di 25 milioni di euro; essa è stata successivamente ridotta ed attualmente è di 3 milioni di euro di ricavi e 300 mila euro di imponibile.

⁹ Anche l'elencazione di tali settori è stata oggetto di alcuni successivi interventi normativi diretti ad ampliare il novero dei soggetti passivi dell'addizionale; tra l'altro, è stata abrogata l'originaria esclusione per i produttori di energia da fonti rinnovabili.

e nello specifico il fatto che essa è dovuta solo se l'incidenza dell'IRES sull'utile è inferiore ad una determinata soglia e fino a concorrenza di tale soglia, la riconducono ad una tipologia di tributo nota come "imposta di minimo prelievo".

2.3. Imposta di bollo sulle attività finanziarie.

Con l'art. 23, comma 7, d.l. n. 98/2011 conv. dalla l. 111/2011 è stato una prima volta modificato l'art. 13 della tariffa dell'imposta di bollo (D.M. Finanze 20 agosto 1992). Per effetto di tali modifiche le comunicazioni relative ai prodotti finanziari, anche non soggetti ad obbligo di deposito – precedentemente assoggettate ad imposta di bollo in misura fissa in modo analogo agli estratti conto – vengono sottoposte ad un'imposta progressiva, per scaglioni di valore di tali prodotti. Questa forma di tassazione è stata poi oggetto di ulteriori successive modifiche, ad opera del d. l. n. 16/2012 conv. dalla l. n. 44/2012, per motivi efficacemente così riassunti dalla circ. Ag. Entrate n. 48/E del 2012: *“Tali disposizioni (del d. l. n. 98/2011 – n.d.r.) prevedevano l'applicazione dell'imposta di bollo, determinata sulla base di un sistema di tassazione progressiva per scaglioni di valore dei titoli, sulle comunicazioni inviate alla clientela nell'ambito dei rapporti di deposito titoli. Tali misure, si rileva nella 'Relazione DEF Manovra Dicembre 2011'... avevano prodotto, tuttavia, effetti indesiderabili 'sul piano dell'equità', determinati da un sistema di applicazione dell'imposta fondato su un meccanismo di progressività per classi applicato ad una imposta di tipo reale. Tale sistema poteva risultare penalizzante, in particolare, per i depositi di titoli il cui valore eccedeva, anche per importi minimi, i limiti degli scaglioni stabiliti”*. Pertanto l'imposta è attualmente proporzionale al valore delle attività e non più progressiva. Inoltre, sempre per effetto delle successive modifiche, l'imposta sui prodotti finanziari si rende dovuta a prescindere dall'esistenza di un rapporto di deposito, mentre l'art. 19 d.l. n. 201/2011 conv. dalla l. n. 214/2011 aveva già svincolato l'applicazione dell'imposta di bollo dal documento costituito dalla comunicazione, prevedendo (nella nota 3 *ter* all'art. 13) che tale comunicazione si presume inviata almeno una volta l'anno anche quando non ne sussiste l'obbligo in capo all'ente gestore. Queste misure, si precisa ancora nella circ. cit., sono state adottate per evitare che la scelta in ordine alla tipologia e alle caratteristiche del rapporto di gestione da parte del cliente siano influenzate dal fattore fiscale.

Nel rinviare al prosieguo ulteriori considerazioni sul punto, si può subito osservare come in seguito a queste vicende normative e con specifico riguardo ai prodotti finanziari l'imposta di bollo abbia subito una vera e propria "mutazione genetica", trasformandosi da imposta in misura fissa sulle comunicazioni inviate dalle banche depositarie ai clienti in un'imposta *ad valorem* che prescinde da ogni aspetto documentale ed il cui oggetto non coincide quindi già *prima facie* con l'oggetto del tributo, costituito da atti, documenti e registri (art. 1 d.p.r. n. 642/1973).

2.4. Imposta di bollo "speciale" sui patrimoni "scudati".

Ancora con l'art. 19 d.l. n. 201/2011 è stata istituita un'imposta di bollo definita dallo stesso legislatore "speciale", annuale, permanente¹⁰ e proporzionale sulle attività finanziarie oggetto di emersione ai sensi dell'art. 13 *bis* d.l. n. 78/2009 conv. dalla l. n. 102/2009 (c.d. "scudo fiscale"), sottoposte a rimpatrio fisico o giuridico ed ancora secretate. Tale imposta, che prescinde anch'essa dall'esistenza di un atto o documento¹¹, è calcolata al netto dell'imposta di bollo eventualmente dovuta ai sensi delle norme sopra esaminate.

3. Addizionali e capacità contributiva.

Dalla sintetica esposizione delle caratteristiche delle due "addizionali" IRES qui in esame emerge con chiarezza che un'unica denominazione individua due prelievi aventi natura diversa.

3.1. La "Robin Hood Tax".

L'addizionale denominata "Robin Hood Tax" (di seguito, RHT), gravante sulle imprese del settore energetico, parrebbe avere a prima vista i caratteri formali della vera e propria addizionale, *sub specie* di maggiorazione del tributo base, applicata alla medesima base imponibile. Volendo però seguire la tradizionale distinzione¹² – che non

¹⁰ Con la stessa norma è stata istituita anche un'imposta di bollo "straordinaria" per il solo 2012 sulle medesime attività finanziarie prelevate nel 2011.

¹¹ V. *amplius* par. 0.

¹² Per un recente e completo esame della dottrina sul tema della sovraimposizione, cui si rinvia, v. A. MILONE, *La sovraimposizione nell'imposta sul reddito delle società*, cit., p. 26 ss.

sembra tuttavia avere una rilevanza più che descrittiva – tra maggiorazione percentuale dell'imposta e maggiorazione dell'aliquota, la classificazione della RHT appare dubbia. Infatti il legislatore utilizza una formula particolarmente involuta¹³, stabilendo che “l'aliquota (IRES) è applicata con una addizionale”, il che non sembra riconducibile letteralmente né all'una, né all'altra ipotesi; e ciò anche se la coincidenza della base imponibile fa sì che, nella pratica, la RHT si risolva in una mera maggiorazione dell'aliquota IRES¹⁴.

A ben vedere, non si concilia invece affatto con la qualifica di addizionale la circostanza che la RHT non si applica a tutti i soggetti passivi dell'IRES, ma solo a coloro che svolgono la loro attività in un determinato settore, quello energetico in senso lato; la disciplina dell'addizionale, inoltre, stabilisce delle soglie dimensionali minime di applicazione, con riferimento al fatturato e, più recentemente, anche all'imponibile delle società operanti nel settore. La presenza di specifiche esclusioni/essenze rispetto al tributo base individua infatti, secondo condivisi criteri classificatori, le sovraimposte piuttosto che le addizionali, essendo appunto le prime caratterizzate da alcuni profili di autonomia rispetto al tributo base, del tutto assenti nelle seconde.

Il punto è allora se questi profili di autonomia siano tali da delineare, al di là del *nomen* di addizionale IRES, un tributo realmente autonomo, dal punto di vista oggettivo (leggasi: dal punto di vista del presupposto, ovvero dal criterio di riparto), rispetto all'imposta sul reddito delle società. L'indagine sull'autonomia oggettiva appare nodale: ed infatti laddove se ne riscontri l'esistenza non sembrerebbe possibile un'equiparazione, in termini di uguaglianza/ragionevolezza, della situazione dei soggetti passivi dell'addizionale rispetto alla situazione degli altri soggetti passivi IRES, mancando il *tertium comparationis*, e si aprirebbero semmai altri profili di indagine, attinenti le conformità all'art. 53 Cost. del nuovo autonomo presupposto. Ora, non sembra dubbio che la comparazione debba essere fatta ponendo a raffronto la capacità contributiva colpita dall'IRES, da un lato, e dall'addizionale dall'altro, così come espressa e quantificata dalla base imponibile del tributo, identica per ambedue. L'identità del presupposto, individuato dal TUIR, tra i due prelievi rende evidente la disparità di trattamento, non giustificata da ragionevoli differenziazioni, tra i soggetti passivi della sola IRES e i soggetti passivi dell'addizionale.

¹³ Come già evidenziato da G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without 'constitutional principles'?*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1335 ss..

¹⁴ In tal senso è la posizione dell'A.F.: cfr. circ. n. 35/E del 2010.

Questi ultimi, infatti, scontano un prelievo maggiore sulla medesima ricchezza¹⁵.

Più specificamente, la discriminazione si concreta nell'assoggettamento all'addizionale solo delle società operanti nel settore energetico¹⁶, poiché evidentemente il settore in cui il soggetto passivo svolge la sua attività non ha alcuna idoneità a differenziare tale soggetto dagli altri ai fini del riparto delle spese pubbliche operato mediante un tributo che assume quale presupposto il possesso del reddito^{17 18}.

E' ben vero, al riguardo, che le imposte sul reddito si caratterizzano, strutturalmente, per la c.d. "discriminazione qualitativa" dei redditi, per la quale – senza che si rilevino in genere in questa struttura profili di disparità di trattamento – differenti categorie di reddito sono soggette a differenti criteri di determinazione della base imponibile, ovvero a diverse misure dell'imposizione. Ma, nel caso qui in esame, non ricorre nessuno dei presupposti che possono legittimare una discriminazione, perché i soggetti passivi della RHT producono un reddito di impresa al pari di coloro che non sono soggetti all'addizionale, differenziandosi solo per il settore merceologico in cui viene svolta l'attività imprenditoriale.

Né è in qualche modo riflessa nella disciplina della RHT la volontà politica, annunciata all'atto della sua istituzione, di colpire i sovrapp-

¹⁵ Ed è appena il caso di rilevare che l'indagine sulla lesione del principio di uguaglianza coincide sostanzialmente con quella sulla eventuale lesione del principio di capacità contributiva laddove si ritenga che questo secondo principio è solo una specificazione del primo.

¹⁶ Tale questione, insieme ad altre riguardanti l'addizionale *de qua*, è stata rimessa alla Corte Costituzionale dalla Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia con ord. n. 9 del 26/3/2011 e attende ancora, dopo quasi tre anni, di essere discussa. Le caratteristiche dell'addizionale in questione assumono importanza anche sotto un diverso aspetto, anch'esso di rilevanza costituzionale. Con ricorso per la legittimità costituzionale n. 97 del 2013 la Regione siciliana ha infatti sollevato, tra le altre, la questione relativa alla riserva allo Stato del maggior gettito della RHT derivante dall'allargamento della platea dei soggetti passivi prevista dall'art. 5, comma 1, d.l. n. 69/2013. Tale maggiore gettito è infatti destinato dalla stessa legge ad alcune specifiche coperture di spese. Secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, lo Stato può riservare a sé il gettito di "nuove entrate tributarie" e questo carattere di novità difetterebbe nella RHT, in quanto mera addizionale.

¹⁷ Come osserva P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, p. 318, "non sembra possibile ritenere che [l'oggetto dell'ente] determini (e, conseguentemente, legittimi) significative differenze in termini di attitudine alla contribuzione di diversi soggetti passivi".

¹⁸ Il fatto che la RHT si applichi solo al di sopra di una determinata soglia dimensionale (riguardante i ricavi e l'imponibile) può invece di per sé considerarsi una ragionevole espressione della discrezionalità legislativa, diretta ad escludere dal maggiore prelievo i soggetti di minori dimensioni.

profitti delle società operanti nel settore energetico, dal momento che la maggiore aliquota colpisce indistintamente tutto il reddito e quindi la medesima base imponibile – lo si ribadisce – di tutti i soggetti passivi IRES.

Il ragionamento è dunque, *mutatis mutandis*, analogo a quello fatto dalla Corte Costituzionale nelle sent. nn. 223/2012, in materia di decurtazione del trattamento retributivo dei magistrati, e 116/2013, sul contributo perequativo a carico delle c.d. “pensioni d’oro”: una volta accertato che le misure *de qua* hanno natura tributaria¹⁹ e che il prelievo costituito dalle riduzioni del trattamento economico colpisce la medesima capacità contributiva già colpita dall’imposta sul reddito, in quanto grava sulle medesime somme, ne segue – mi sembra, pacificamente – la violazione degli artt. 3 e 53 Cost. poiché detto prelievo colpisce, senza ragionevoli motivi, solo alcune categorie di soggetti e non la generalità dei soggetti passivi IRES, violando così il principio di uguaglianza, declinato in quello della universalità dell’imposizione²⁰.

3.2. L’addizionale IRES “*pro Libia*”.

Questa addizionale, di cui si sono sopra illustrate le caratteristiche salienti e che per il contesto normativo con cui è stata istituita possiamo per brevità definire “*pro Libia*”, non sembra invece neanche *prima facie* poter essere qualificata come un’addizionale, a dispetto della sua definizione normativa²¹.

L’obbligo di corrispondere l’addizionale nasce se, nell’esercizio considerato (purché non in perdita), l’incidenza IRES risultante dal

¹⁹ In questo caso la Corte Costituzionale ha dovuto in primo luogo procedere alla identificazione del genere del prelievo, qualificandolo come tributo; successivamente ha proceduto ad identificarne la specie, riconducendolo a quello dell’IRPEF ed in particolare a quella gravante sui redditi di lavoro dipendente in ragione della relativa base imponibile. Nel caso qui in esame, invece, è lo stesso legislatore a fugare ogni dubbio al riguardo mediante la denominazione di addizionale IRES ed il rinvio implicito ed automatico della relativa disciplina applicativa.

²⁰ Nella sent. n. 223/2012 la Corte Costituzionale ha ritenuto illegittimo il prelievo benché di carattere eccezionale, rilevando che anche gli interventi straordinari e non permanenti non si sottraggono ai ricordati principi costituzionali e debbano quindi avere carattere di generalità. E’ comunque il caso di ricordare che, come già evidenziato (v. nota 7), solo l’ultimo incremento della RHT ha carattere temporaneo, mentre la restante addizionale è permanente.

²¹ Come si è accennato, si tratta di un tributo di scopo, in quanto destinato a finanziare gli oneri derivanti all’Italia dalla adesione al Trattato. Si deve ritenere tuttavia, pacificamente, che lo scopo dell’imposta, ovvero la destinazione del relativo gettito, resti estraneo alla individuazione del suo presupposto.

conto economico è inferiore al 19%. Quindi per il legislatore a parità di reddito imponibile, e quindi di ammontare dell'IRES ordinaria dovuta, chi ha una incidenza dell'imposta sull'utile *ante* imposta inferiore alla indicata soglia manifesta una maggiore capacità contributiva di chi presenta un'incidenza pari o superiore a detta percentuale, e quindi è chiamato a corrispondere un'IRES ulteriore, tendenzialmente – e salve le clausole di salvaguardia – pari alla differenza tra l'incidenza effettiva e il 19%. L'utile *ante* imposte compare nella disciplina dell'addizionale non solo all'interno della individuazione del presupposto, ma anche, coerentemente, nella determinazione della base imponibile: ed infatti, l'addizionale è un'ulteriore aliquota gravante non sulla normale base imponibile IRES, ma appunto sull'utile prima delle imposte.

Queste importanti deviazioni dalla struttura dell'IRES sembrano indicare in modo eloquente che quella in esame non è, nonostante la sua denominazione, una vera e propria addizionale a tale imposta, avendo presupposto e base imponibile non riconducibili a quelli dell'IRES. Tuttavia si manifesta un inscindibile collegamento con l'imposizione sul reddito: questo prelievo ricalca infatti uno schema noto, ma finora mai applicato in Italia, e cioè quello della *alternative minimum tax*²². Il principio cardine della *alternative minimum tax*, esistente negli USA (AMT) e in India (MAT), è quello di assicurare a tassazione, ai fini delle imposte sul reddito, almeno una percentuale minima prefissata dell'utile delle società (o dei proventi delle persone fisiche); ciò al fine di evitare che l'applicazione, sia pure del tutto legittima e non abusiva, di agevolazioni, di esenzioni, o di altre disposizioni tributarie riduca eccessivamente l'imponibile fiscale, dilatando oltre il limite ritenuto accettabile dal legislatore il divario tra di esso e gli utili o proventi. Questo obiettivo si raggiunge fissando dei criteri di determinazione della base imponibile alternativi rispetto a quelli ordinari, laddove questi ultimi non consentano di ottenere il livello minimo di tassazione desiderato.

Stanti le evidenti finalità del legislatore, si deve ritenere che il prelievo in esame appartenga comunque alla specie dell'imposta sul reddito, e quindi che vi sia una naturale contiguità tra il tributo base e quello alternativo, essendo quest'ultimo appunto diretto ad assicurare un ammontare minimo dovuto del primo²³.

²² Questo collegamento appare del tutto originale e non riconducibile agli schemi già noti, come l'addizionale, la sovraimposta, il tributo surrogatorio, ecc.

²³ In questa ottica, sembra che il peculiare meccanismo adottato dall'art. 3, secondo cui l'addizionale dovuta è calcolata in modo tale da non eccedere comunque la soglia dell'incidenza fiscale del 19% sull'utile, ovvero determinate percentuali del

La qualifica dell'addizionale come un'imposta alternativa sul reddito (o una "addizionale di minimo prelievo", come è chiamata dalla relazione al d.d.l.) non sembra smentita dal fatto che il reddito sia calcolato in via alternativa sull'utile di bilancio, anziché sull'ordinario reddito imponibile formato tenendo conto delle variazioni in aumento o in diminuzione previste dal TUIR. Ed infatti, rientra in via di principio nella discrezionalità del legislatore assumere ai fini della tassazione del reddito come base imponibile l'utile così come risulta dal bilancio, ovvero dopo aver apportato ad esso modifiche ai soli fini fiscali, purché tale scelta discrezionale rispetti i principi costituzionali (e naturalmente comunitari²⁴).

Ma la diversità del presupposto e della base imponibile dell'addizionale rispetto a quelli dell'IRES comporta – e non si tratta certo di un effetto accidentale, ma proprio della intrinseca finalità di una *alternative minimum tax* – che, a parità di reddito imponibile IRES, i soggetti passivi dell'addizionale sono tassati in misura maggiore; essi quindi dovrebbero manifestare una maggiore capacità contributiva rispetto ai soggetti IRES che non siano assoggettati anche all'addizionale. Tale capacità contributiva sarebbe in particolare manifestata principalmente, per quanto si è detto, dalle componenti dell'utile che sono escluse o esenti da tassazione²⁵.

L'introduzione anche in Italia di una "addizionale di minimo prelievo" non appare di per sé censurabile ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost.

patrimonio netto, non sia tale da influire sulla tipologia di ricchezza colpita dall'addizionale, che è e resta il reddito. Più in particolare, deve ritenersi che il limite costituito dalle previste percentuali del patrimonio non svolga, nella struttura della addizionale, la funzione di individuarne il presupposto, ma solo quella di costituire appunto un tetto oltre il quale il legislatore ha ritenuto che la tassazione del reddito non possa spingersi, con l'evidente fine di non intaccare il patrimonio sociale. La previsione di tale limite non porta dunque a qualificare giuridicamente il prelievo in esame come un'imposta sul patrimonio.

²⁴ L'ambito delle mie considerazioni è limitato ai profili costituzionali e non si estende a quelli comunitari. Si può tuttavia rilevare che uno dei motivi che fisiologicamente conduce ad una ridotta incidenza IRES sull'utile di bilancio è dato dalla presenza di dividendi di società controllate comunitarie (oltretutto, naturalmente, di fonte interna), tassati per il solo 5% del loro ammontare in base alla Direttiva 90/435/CEE. La misura fiscale in questione sembra dunque violare anche la direttiva in questione laddove comporti una ulteriore tassazione sui dividendi comunitari.

²⁵ Questa caratteristica dell'addizionale può essere vista naturalmente anche in modo inverso. Potrebbe cioè ritenersi che il legislatore, nell'introdurla nell'ordinamento, abbia voluto stabilire che la tassazione IRES non possa avere un'incidenza inferiore al 19% dell'utile di bilancio, e che proprio tale utile misuri la ricchezza tassabile dei soggetti passivi. In questa ottica, a parità di ricchezza tassabile, i soggetti cui non si applica l'addizionale, pur manifestando la medesima capacità contributiva di coloro ai quali tale norma si applica, sarebbero tassati in misura inferiore.

Ed infatti, sembra che legittimamente il legislatore possa individuare un metodo alternativo di calcolo dell'IRES che assicuri un'incidenza minima della tassazione sull'utile. Né appare di per sé censurabile la scelta di ancorare la maggiore tassazione all'utile piuttosto che al reddito determinato a valle delle variazioni stabilite dal TUIR, a meno che tale scelta non comporti la tassazione ai fini IRES di componenti che ne debbano essere escluse in base a principi sovraordinati.

Il *punctum dolens* dal punto di vista costituzionale mi sembra invece il fatto che la maggiore tassazione colpisca già in astratto una sola ristrettissima categoria di contribuenti. Anche se l'addizionale in questione fosse un'addizionale in senso proprio, si porrebbe – come si è visto con riferimento alla RHT – il problema di stabilire se i relativi soggetti passivi siano individuati dal legislatore secondo criteri idonei: se essi, cioè, dimostrino effettivamente una maggiore capacità contributiva di coloro che non sono invece chiamati a pagarla. Tanto più evidentemente questo problema si pone ove – come è nel caso di specie – non si tratti di una semplice addizionale, ma di un vero e proprio nuovo presupposto di imposta, seppure collegato all'IRES.

Ci si deve chiedere allora in che modo il legislatore, nel compiere una nuova scelta di grande rilevanza sistematica, come è quella di stabilire una modalità alternativa di determinazione dell'IRES dettata dall'esigenza di assicurare una incidenza minima della tassazione sull'utile²⁶, abbia individuato i soggetti passivi, e se tale individuazione non solo sia idonea a dimostrare una maggiore capacità contributiva dei soggetti colpiti, ma sia stata fatta con criteri ragionevoli ed atti ad escludere discriminazioni tra soggetti colpiti e soggetti non colpiti.

In questa ottica, potrebbe essere un ragionevole criterio di discriminazione l'adozione di parametri tali da far sì che siano assoggettati ad imposizione solo i soggetti passivi IRES che dimostrano maggiore forza economica. Non appare invece anche qui in alcun modo giustificabile una discriminazione fondata sul settore di attività in cui il soggetto passivo opera.

4. Oggetto dell'imposta di bollo, prelievi “atipici” e capacità contributiva.

Come ho accennato, è probabilmente (ancor) meno agevole trattare il tema oggetto di queste considerazioni con riferimento ad

²⁶ E in deroga a disposizioni di carattere strutturale quale quella di esclusione dei dividendi da IRES.

un'imposta, come quella di bollo, del quale è meno certa la individuazione del presupposto e che è stato da alcuni ritenuto un tributo "multiforme", in cui convivono prelievi aventi diversa natura, accomunati dalla mera individuazione, nell'art. 1 DPR n. 642/1972, dell'oggetto dell'imposta ("sono soggetti all'imposta di bollo gli atti, i documenti e i registri indicati nell'annessa tariffa"). Ed invero, è pacifico che per i tributi connotati – come accade anche per l'imposta di registro e per quella sulle concessioni governative – dalla mera generica definizione dell'oggetto nel testo normativo sia poi necessario fare riferimento alle voci tariffarie al fine di individuare le concrete caratteristiche delle fattispecie tassate e quindi l'oggetto specifico e la natura del prelievo. Così che sarebbe possibile attribuire diversa natura a prelievi previsti in voci diverse.

Tuttavia, le accese discussioni che una volta si svolgevano intorno alla natura e al presupposto dell'imposta di bollo sono ormai da molto tempo sopite, anche per effetto dell'evoluzione normativa, nonché – senz'altro – dell'importanza ormai marginale che il tributo riveste. Una volta chiarito l'equivoco insito nella confusione tra il bollo come modo di assolvimento di tributi tra loro diversi e imposta di bollo in senso proprio, si è venuta affermando la concezione del bollo come imposta con caratteri tendenzialmente unitari, diretta a colpire l'aspetto formale dell'attività giuridica²⁷. Permangono, però, almeno con riferimento ad alcune voci tariffarie, dubbi sull'effettiva esistenza di indici concreti di ricchezza colpiti dal prelievo e quindi sulla conformità al principio di capacità contributiva²⁸.

Il fenomeno che qui interessa, e cioè appunto quello della inserzione di prelievi "atipici" nel *corpus* normativo, sembra avere pochi precedenti oggetto di studio nell'imposta di bollo; esso è invece stato studiato nell'imposta di registro, storicamente interessata da peculiari fenomeni di "gemmazione" di tributi nuovi, in origine previsti nell'ambito della tariffa e successivamente resi autonomi²⁹. Questi

²⁷ Tra i contributi più recenti: N. D'AMATI, *Bollo (imposte di)*, in Dig. Disc. Priv. Sez. comm., Torino 1987; P. PURI, *L'imposta di bollo*, in A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, p. 998 ss..

²⁸ P. PURI, *L'imposta di bollo*, in A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., e S. GHINASSI, *L'imposta di bollo*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, p. speciale, Milano 2002, p. 277 ss. esprimono perplessità sulla costituzionalità dell'intero tributo, mentre G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, p. speciale, Padova, 2012, p. 960, rileva che la (sola) tassazione di atti non aventi contenuto patrimoniale non manifesta alcuna attitudine alla contribuzione.

²⁹ Si tratta del fenomeno della surrogazione, in cui si manifesta la relazione che "si instaura fra un precedente istituto tributario e un tributo successivamente istituito relativamente ad indici di capacità contributiva originariamente compresi nelle fatti-

fenomeni sono tuttavia di norma caratterizzati (e generati) da esigenze di semplificazione/agevolazione che si esprimono originariamente nella previsione di modalità applicative specifiche e che successivamente portano all'esternalizzazione del nuovo tributo dal *corpus* normativo originario, anche per quanto concerne il relativo presupposto³⁰.

È allora il caso di rilevare che nessuna delle due imposte di bollo di cui mi occupo ha una disciplina applicativa autonoma o diversa rispetto a quella ordinaria, che possa consentire l'adozione di un approccio analogo valorizzando l'autonomia del nuovo prelievo.

Come si è già osservato sopra, l'imposta di bollo sulle attività finanziarie può definirsi come un'imposta *ad valorem*, applicabile indipendentemente dall'esistenza di un rapporto di deposito e dall'esistenza di un qualsiasi atto che possa integrare l'oggetto del tributo. Queste caratteristiche indicano piuttosto chiaramente che l'imposta di bollo in questione è, in realtà, un'imposta di tipo patrimoniale, dal momento che il mero possesso delle attività finanziarie costituisce il presupposto dell'imposizione, e che il tributo è commisurato, proporzionalmente³¹, al valore di tali attività.

Va inoltre rilevato che la natura patrimoniale di questo nuovo prelievo (o meglio, della nuova forma di un prelievo che precedentemente si iscriveva in modo non disarmonico all'interno dell'imposta di

specie soggette al primo" (A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, parte I, Torino 2003, p. 196). *Amplius* F. GALLO, *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, p. 237 ss.

³⁰ F. GALLO, *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, cit., si sofferma in particolare sull'imposta sulle assicurazioni e sulla sua natura surrogatoria rispetto all'imposta di registro (e di bollo) di cui costituiva originariamente un'articolazione, valorizzando gli aspetti della struttura e disciplina positiva di questa imposta - (ormai) autonome rispetto a quelle dell'imposta di registro - per configurarla come un'imposta sui premi assicurativi e non sul contratto assicurativo. Di ancora maggiore momento sistematico è stato il risalente processo di gemmazione dell'imposta sulle successioni e donazioni dall'imposta di registro, di recente analizzato da G. FRANSONI, *Presupposto imposta registro*, cit., il quale (citando F. MAFFEZZONI, *Gli effetti giuridici degli atti soggetti ad imposta di registro*, Padova, 1947) rileva che il distacco della nuova imposta ha influito sulla configurazione della "residua" imposta di registro, rendendo meno attuale la individuazione del suo presupposto nella modificazione patrimoniale oggettivamente valutata, a favore della rilevanza dell'attività negoziale dei privati e dei relativi effetti.

³¹ Sembra interessante, nella prospettiva, oggetto di attuali discussioni, dell'introduzione di un'imposta progressiva sul patrimonio, la considerazione del MEF (v. *retro* par. 0.) sulla sostanziale iniquità della originaria formulazione normativa, che configurava un'imposta progressiva sul valore delle attività finanziarie. Sembra evidente che tale affermazione vada riferita ad un'imposta speciale sul patrimonio, cioè gravante solo su una tipologia di cespiti patrimoniali oltretutto isolatamente considerati con riferimento al singolo gestore.

bollo³²) si pone in stretta correlazione con la affermata irrilevanza del profilo documentale. È chiaro, infatti, che ancorare la tassazione patrimoniale all'esistenza del documento costituito dall'estratto conto avrebbe consentito facili erosioni/elusioni. Ciò che si vuole sottolineare è però il fatto che applicare l'imposta anche in assenza del suo oggetto come individuato dall'art. 1 DPR n. 642/1973 non è dovuto all'intento di non consentire l'elusione dell'imposta di bollo secondo il suo "naturale" presupposto, ma è strettamente correlato al mutamento del presupposto e reso necessario da tale mutamento³³.

Ancora più particolare appare l'indice di ricchezza cui è collegata l'imposta di bollo "speciale" Sui patrimoni scudati, che è costituito non solo dalle attività finanziarie - costituendo anche in questo caso un prelievo di tipo patrimoniale *ad valorem* che prescinde dall'esistenza di un documento - ma che è anche connotato dalla persistente "secretazione" di tali attività.

Proprio con riferimento ad esso si è posta una questione interpretativa che può essere agevolmente ricondotta al tema di queste riflessioni. Si è detto infatti come la disciplina del prelievo non faccia alcun riferimento ad un documento quale oggetto della tassazione; più in particolare, non rileva l'aspetto documentale del rapporto tra il titolare delle attività finanziarie e l'intermediario che ha curato il loro rimpatrio e che è tenuto ad applicare l'imposta.

Coerentemente alla natura patrimoniale pura del prelievo, le disposizioni applicative (prov. Direttore Ag. Entrate del 14 febbraio 2012) prevedono che l'imposta è calcolata sul valore di mercato delle attività finanziarie; soluzione, questa, ritenuta non corretta da chi, argomentando dalla natura necessariamente documentale dell'imposta di bollo, ritiene che la ragione dell'inserimento del nuovo prelievo nell'ambito di questa imposta abbia finalità di semplificazione e coerentemente afferma che la base imponibile vada determinata su base

³² V. *retro* par. 0.

³³ Una questione che presenta alcuni profili di analogia, nelle sue linee generali, è stata affrontata da F. GALLO, *Sulla incostituzionalità di alcune imposte c.d. in abbonamento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, II, p. 209, laddove si esamina il caso dell'applicazione dell'imposta sulla pubblicità (nata dal ceppo originario dell'imposta di bollo), che ordinariamente colpiva la distribuzione di targhe pubblicitarie, alle imprese di assicurazione, per le quali invece l'imposta si applicava sull'ammontare dei premi indipendentemente dalla effettiva distribuzione di materiale pubblicitario. A tale proposito l'A. si pone l'interrogativo se la voce tariffaria che tanto prevede abbia mantenuto un collegamento con il presupposto del tributo. Alla risposta negativa a tale domanda non consegue peraltro automaticamente la conclusione della illegittimità costituzionale della suddetta voce, bensì la ricerca (che non dà esiti positivi) di una autonoma giustificazione del prelievo *ex art.* 53 Cost.

cartolare, cioè sulla documentazione relativa al rapporto tra titolare delle attività ed intermediario³⁴.

A me sembra che non si possa *tout court* escludere che l'inserzione di imposte dirette patrimoniali nell'ambito di un'imposta indiretta d'atto abbia conseguenze sotto il profilo della coerenza complessiva del prelievo. Non credo, di conseguenza, che la questione debba essere semplicemente affrontata stabilendo se il nuovo prelievo sia o meno conforme al principio di capacità contributiva, indipendentemente dal fatto se la manifestazione di ricchezza tassata sia omogenea rispetto a quella del tributo nel quale tale nuovo prelievo viene inserito. Anche se mi sembra essere questo l'approccio prevalente nei rari casi (da me rinvenuti) in cui sono stati affrontati dalla dottrina temi analoghi, credo che dovrebbe esservi una reazione dell'ordinamento ai tentativi del legislatore di introdurre "corpi estranei" nell'organismo di tributi esistenti, reazione paragonabile ad un rigetto. E ciò specialmente laddove, come nei casi esaminati, il nuovo prelievo colpisca manifestazioni di ricchezza macroscopicamente differenti da quelle del tributo base e che non solo per finalità latamente antielusive ma per motivi antologici, come ho sopra accennato, prescindano del tutto dall'oggetto dell'imposta base (nella specie, il profilo cartolare). In questi casi, dunque, potrebbe forse ravvisarsi una violazione dell'art. 3 Cost. sotto il profilo della ragionevolezza, a causa del *vulnus* inferto alla coerenza del disegno complessivo del prelievo.

Ma anche se ciò non si ritenesse possibile, credo che almeno non dovrebbe rinunciarsi ad un'interpretazione degli aspetti sostanziali del nuovo prelievo in modo conforme alla natura e alla disciplina del tributo base. Sembra evidente, infatti, che rinunciando anche a questo vincolo minimale, l'operato del legislatore e dell'interprete dovrebbe ritenersi completamente svincolato da ogni obbligo di coerenza sistematica³⁵.

³⁴ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, cit., p. 962 ss..

³⁵ Una vicenda interpretativa di questo tipo ha interessato la tassa sulle concessioni governative dovute sulla licenza o documento sostitutivo per l'impiego di telefoni cellulari. Essendo da tempo venuto meno il regime pubblicistico della licenza, la tassa si applica in relazione al contratto di abbonamento con l'operatore telefonico. Dovendo decidere su una questione di decadenza e dovendo quindi stabilire se il relativo *dies a quo* decorresse dalla data della stipula del contratto di abbonamento ovvero dalla data del mancato versamento della tassa, dovuta su ciascuna bolletta telefonica, la Cassazione (sent. n. 8825/2012) ha affrontato la questione della natura di questo specifico prelievo in relazione all'oggetto della tassa di concessione governativa. La Corte ha ritenuto di dover considerare la relativa voce tariffaria indipendentemente dalla sua riconduzione al sistema del tributo nel quale è stato inserita dal legislatore, affermando che "*tale previsione normativa viene, dunque, a svincolare la specifica tassa di concessione governativa dall'atto amministrativo, derogando alla generale*

Se poi si vuole invece seguire la strada più tradizionale e condivisa di ricercare nel nuovo prelievo una giustificazione costituzionale anche autonoma e svincolata da quella del tributo base, nel primo dei due casi da me esaminati non dovrebbe essere difficile giungere alla conclusione che la nuova imposta di bollo sulle attività finanziarie, in quanto avente una chiara natura patrimoniale, è conforme al principio di capacità contributiva³⁶.

Desta invece serie perplessità la selezione del presupposto operata dall'imposta di bollo sulle attività scudate ed ancora secretate, dal momento che il mantenimento del regime di riservatezza non appare di per sé indice di una (maggiore) capacità contributiva sotto il profilo patrimoniale³⁷.

5. Conclusioni.

In conclusione, credo che non sia possibile dare una risposta in termini assoluti alle domande che mi sono posta all'inizio di questo intervento. I "nuovi prelievi" che si inseriscono nell'ambito di tributi

previsione del presupposto del tributo stabilita dal D.P.R. n. 641 del 1972, art. 1, atteso che nel caso di specie l'obbligazione tributaria non insorge con l'emanazione dell'atto D.P.R. n. 641 del 1972, ex art. 2, comma 1, ma in relazione alle prestazioni periodiche del servizio radiomobile pubblico terrestre". Del resto, osserva ancora la Cassazione "la dottrina ha segnalato la estrema eterogeneità delle fattispecie tributarie ivi contemplate, rilevando che il presupposto applicativo del tributo, talvolta è ricollegato alla emissione di un atto amministrativo, in altri casi, invece, è ricollegato alla attività svolta dal contribuente indipendentemente dalla adozione di provvedimenti autorizzativi o atti di controllo preventivo o successivo da parte dell'Amministrazione pubblica". La Cassazione, in questo caso, ha preso atto della circostanza che da tempo, nonostante la chiara configurazione normativa come tassa, il tributo sulle concessioni governative - con riferimento almeno ad alcune voci tariffarie - ha assunto la natura di imposta a causa della mancanza di ogni legame con l'attività amministrativa (v. per tutti F. FICHERA, *I contributi speciali e le tasse*, in *Trattato di diritto tributario*, dir. da A. Amatucci, Padova, 2001, p. 332 ss.). Non si è però affatto posta il problema che, così considerata, la tassa sui contratti di abbonamento è configurabile più come un'imposta di consumo che come un'imposta sulla attività, così aggiungendosi un'ulteriore tipologia di manifestazioni di ricchezza al poliedrico quadro del tributo in questione.

³⁶ Se ed in quanto lo siano ritenute, in generale, tutte le imposte di tipo patrimoniale.

³⁷ Si noti, al riguardo, che questo prelievo non è meramente alternativo e complementare rispetto all'imposta di bollo "ordinaria" sulle attività finanziarie, avendo il legislatore espressamente previsto l'eventualità che si applichino entrambe (essendo allora dovuto a titolo di imposta speciale solo il *quid pluris* rispetto a quella ordinaria).

già esistenti vanno senza dubbio esaminati e valutati alla luce del presupposto del relativo tributo base.

Se tale presupposto non ha già di per sé natura unitaria, ovvero se è già sedimentata nel tempo la sua anche parziale “mutazione genetica”, risulta certamente più agevole da parte dell’interprete giustificare l’inserimento di nuovi prelievi distonici rispetto all’oggetto del tributo base. E ciò anche se dovrebbe essere sempre tentata un’interpretazione che renda il nuovo prelievo conforme a tale oggetto e se i casi più macroscopici di distonia dovrebbero indurre ad interrogarsi sul rispetto del principio di ragionevolezza.

Relativamente più semplice è l’opera dell’interprete laddove il tributo base abbia caratteristiche indubbiamente unitarie com’è per le imposte sui redditi (ed ancora più ove lo stesso legislatore abbia chiaramente manifestato la sua intenzione di rendere in tutto omogeneo il nuovo prelievo rispetto al tributo base denominandolo come addizionale). In questa ipotesi, infatti, la conformità del nuovo prelievo ai principi di capacità contributiva e di uguaglianza va fatta prendendo in considerazione la manifestazione di ricchezza univocamente individuata dal tributo base.

Piuttosto sconsolante appare comunque, in definitiva, il bilancio di questa breve indagine, dal momento che probabilmente almeno tre dei quattro “nuovi prelievi” esaminati non superano neanche in sé considerati il vaglio della coerenza con i ricordati principi costituzionali.