
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

CAPITOLO PRIMO

I TRIBUTI

SOMMARIO: 1. La nozione di tributo. – 2. Imposte, tasse, contributi. – 3. Le nozioni in uso nella giurisprudenza.

1. *La nozione di tributo.*

Nel linguaggio ordinario i termini tributo, imposta, tassa, contributo e simili sono sinonimi; nel linguaggio giuridico, invece, sono termini tecnici. Nel nostro ordinamento, non esistono definizioni legislative né del tributo, né delle sue specie. Il legislatore ne presuppone le nozioni, per cui è necessario assumerle nel significato che ad esse è attribuito nella tradizione dottrinale e giurisprudenziale.

Per definire il tributo occorre osservare innanzitutto che esso comporta il sorgere di una obbligazione, o altra forma di decurtazione patrimoniale. È da distinguere da altri istituti, che pure incidono sul patrimonio, ma comportano limitazioni o ablazioni di altro tipo (espropriazioni, imposizione di limiti o vincoli, ecc.). E va aggiunto che i suoi effetti sono definitivi, irreversibili: in ciò si distingue dai prestiti forzosi.

In secondo luogo, il tributo è caratterizzato da coattività, ossia è sempre imposto con un atto dell'autorità. Ciò lo distingue dalle entrate di diritto privato, caratterizzate da sinallagmaticità. L'ente pubblico impositore è quindi necessariamente provvisto di poteri autoritativi, allo scopo di costituire il rapporto tributario o anche soltanto per imporre il pagamento del dovuto. Possono esservi entrate pubbliche imposte coattivamente che non hanno carattere tributario (come le sanzioni), ma alla base del tributo vi è sempre un atto dell'autorità (legge o provvedimento).

Infine, il tributo è destinato a finanziare spese di interesse generale. Di regola, il gettito dei tributi non ha una destinazione prestabilita. Vi possono essere però tributi con destinazione specifica. I comuni possono istituire «*imposte di scopo*», per finanziare la realizzazione di determinate opere pubbliche. È imposta di scopo anche il canone radiotelevisivo, essendo destinato a finanziare la concessionaria del servizio pubblico radiotelevisivo. Il destinatario finale di un tributo può essere anche un soggetto di diritto privato, se svolge servizi di interesse generale.

Non ha rilievo, per la definizione del tributo, il motivo per cui è istituito. Un tributo può essere istituito per fini fiscali, ossia per procurare un'entrata all'ente pubblico, ma anche per fini extrafiscali (ad esempio, dazi protettivi, tributi ambientali).

2. *Imposte, tasse, contributi.*

Tributo è termine che indica un *genus*, comprendente – secondo la classificazione tradizionale – imposte, tasse e contributi; taluni aggiungono i monopoli fiscali.

La distinzione tra imposte e tasse, elaborata dai giuristi, corrisponde alla distinzione della scienza delle finanze, che collega le entrate al tipo di spese pubbliche che servono a finanziare. Essendovi spese pubbliche indivisibili e spese pubbliche divisibili, le entrate destinate a finanziare le spese indivisibili sono “imposte”; quelle destinate a finanziare spese divisibili sono “tasse”.

A) L'imposta è il tributo per eccellenza. All'interno del *genus* delle entrate tributarie, la caratterizzazione di specie diverse è possibile in ragione del tipo di presupposto, cui si collega il tributo. Il presupposto dell'imposta è un fatto economico posto in essere dal soggetto passivo, senza alcuna relazione specifica con una determinata attività dell'ente pubblico; è un evento cui sono estranei l'ente e l'attività pubblica (ad esempio, il conseguimento di un reddito, il possesso di un bene, la stipulazione di un contratto).

Le imposte sono dovute a titolo di solidarietà (*ex* artt. 2 e 53 Cost.) e sono commisurate alla dimensione economica del presupposto.

B) La tassa ha come presupposto un atto o un'attività pubblica, ossia l'emanazione di un provvedimento, o lo svolgimento di un servizio pubblico, specificamente riguardanti un determinato soggetto.

Vi sono infatti tasse collegate all'emanazione di atti o provvedimenti amministrativi (ad esempio, tasse sulle concessioni governative), tasse collegate ad una attività pubblica (come il contributo unificato per la iscrizione a ruolo delle cause civili, amministrative e tributarie) e tasse collegate alla fruizione di un bene pubblico (come l'occupazione di spazi pubblici) o di un servizio pubblico (ad esempio, raccolta dei rifiuti).

La tassa è, per così dire, un istituto di confine, essendo prossima, da un lato, ai proventi di diritto pubblico di natura non tributaria (prezzi pubblici, tariffe, canoni), e, dall'altro, ai corrispettivi di diritto privato (o entrate patrimoniali).

La distinzione tra servizi pubblici alla cui prestazione è collegato il pagamento di una tassa, e servizi pubblici per i quali è dovuto il pagamento di un corrispettivo, non dipende dalla natura del servizio, ma dal suo regime giuridico: la prestazione imposta coattivamente è una tassa; se, invece, ha base contrattuale, ha natura privatistica.

Nella tassa non vi è un rapporto di sinallagmaticità, o di corrispettività, tra prestazione tributaria e attività pubblica. Ciò spiega perché vi sono tasse, correlate ad un servizio pubblico, che sono dovute anche in casi in cui il servizio non è concretamente utilizzato: è il caso, ad esempio, della tassa sulla raccolta dei rifiuti.

Vi sono canoni, tariffe, prezzi, diritti che devono essere corrisposti da chi fruisce di un servizio pubblico, ma non sono tasse. Sono entrate di diritto pubblico non aventi natura fiscale. È il caso, ad esempio, del canone dovuto al Comune per l'erogazione dell'acqua potabile, anche se viene riscosso con gli strumenti propri delle entrate tributarie (ruolo e cartella di pagamento).

Nell'ambito della finanza locale, vi sono tasse che possono essere sostituite con proventi di natura non tributaria, come il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, che ha natura di corrispettivo.

Il *nomen iuris* non è decisivo. Nonostante la denominazione, è una tassa il canone unico patrimoniale corrisposto ai Comuni. Il contributo unificato per le spese giudiziarie è una tassa e il canone televisivo è un'imposta.

C) Nella lingua comune, il termine contributo indica ciò che si dà per il raggiungimento di un fine al quale concorrono più persone. Nel linguaggio giuridico, è usato per designare sia istituti tributari, sia istituti non tributari (si pensi ai contributi al fondo comune delle associazioni e fondazioni).

Nel diritto tributario è denominato contributo (o tributo speciale) quel particolare tipo di tributo che ha come presupposto l'arricchimento (ad esempio, l'incremento di valore degli immobili) che determinate categorie di soggetti ritraggono dall'esecuzione di un'opera pubblica.

Sono inoltre contributi le prestazioni dovute a determinati enti pubblici per i loro fini istituzionali, come il contributo annuale al Consiglio nazionale forense dovuto dagli iscritti all'albo professionale degli avvocati, i contributi ai consorzi di bonifica, il contributo delle imprese del settore all'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni.

D) Taluni includono tra le entrate tributarie anche quelle derivanti dai monopoli fiscali. Se la definizione di tributo è imperniata sui suoi caratteri strutturali, il monopolio fiscale non è un istituto tributario. Ciò che si paga per l'acquisto di un genere di monopolio non è un tributo, ma il corrispettivo di un normale contratto di compravendita. Se invece si ha riguardo alla funzione dei tributi (procacciare entrate all'ente pubblico), anche il monopolio è un tributo, quando ha per scopo di procurare entrate.

La nozione di monopolio fiscale è presente nel Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, che sottopone alle regole della concorrenza anche le imprese che hanno carattere di monopolio fiscale (art. 106).

3. *Le nozioni in uso nella giurisprudenza.*

A) La definizione del concetto di tributo deve tener conto della molteplicità di norme per la cui interpretazione è elaborata. Ciò significa che il concetto di tributo non è necessariamente uno soltanto e che vi possono essere – e in effetti vi sono – più concetti, riferiti alle diverse norme a cui deve essere applicato.

La giurisprudenza costituzionale, con riguardo all'art. 75 Cost., che vieta il *referendum* abrogativo delle leggi tributarie, afferma che la nozione di tributo è

caratterizzata dalla ricorrenza di due elementi essenziali: da un lato, l'imposizione di un sacrificio economico individuale realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio; dall'altro, la destinazione del gettito allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario necessario a coprire le spese pubbliche. È stato perciò affermato un concetto di tributo comprensivo anche dei contributi previdenziali e del contributo per il servizio sanitario.

La stessa definizione ampia di tributo vale per le disposizioni costituzionali che hanno funzione di garantire i diritti individuali. E cioè per interpretare l'art. 14, in tema di tutela del domicilio, che ammette accertamenti e ispezioni a fini fiscali e l'art. 20, che vieta speciali gravami fiscali a carico delle associazioni e istituzioni religiose.

B) La giurisprudenza ordinaria adotta una nozione di tributo piuttosto ampia, ma non tanto da comprendere le prestazioni previdenziali. In sostanza, sono considerate tributarie tutte le prestazioni imposte in via coattiva, ossia senza il consenso dell'obbligato, purché non rappresentino il corrispettivo sinallagmatico di una prestazione dell'ente impositore e siano destinate a finanziare le spese pubbliche in genere, o una determinata pubblica spesa.

La nozione di tributo ha rilevanza pratica per la delimitazione:

- delle controversie devolute alle corti di giustizia tributarie (art. 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546);
- dell'ambito di applicazione dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212);
- dell'ambito di applicazione della disciplina delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie (D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472);
- della norma, in tema di reddito d'impresa, che concerne la deducibilità degli «oneri fiscali e contributivi» (Tuir, art. 99).

CAPITOLO SECONDO

LE FONTI

SOMMARIO: 1. La riserva di legge. – 2. Leggi tributarie e aiuti di Stato. – 2.1. Lo Statuto dei diritti del contribuente. – 2.2. I decreti-legge. – 2.3. I decreti legislativi. – 2.4. Testi unici e codificazione. – 3. La potestà legislativa delle regioni. – 4. I regolamenti. – 5. Il diritto dell'Unione europea. – 6. Le convenzioni internazionali e la CEDU. – 7. Efficacia delle norme tributarie nel tempo. – 8. Efficacia delle norme tributarie nello spazio.

1. *La riserva di legge.*

L'art. 23 Cost. dispone che «*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*». La norma racchiude una riserva di legge e riproduce un principio classico delle democrazie liberali (*no taxation without representation*).

I problemi esegetici posti dall'art. 23 Cost. sono essenzialmente tre: nozione di legge; nozione di «base» legislativa; nozione di «prestazione imposta».

A) Il termine «*legge*» è assunto nell'art. 23 Cost. per indicare non soltanto la legge statale ordinaria (identificata in base ai criteri formali di cui agli artt. 71-74 Cost.), ma anche gli atti aventi forza di legge, e cioè i decreti-legge e i decreti legislativi. Anche le leggi regionali (e provinciali, per Trento e Bolzano) soddisfano il precetto dell'art. 23 Cost.

La riserva di legge non impedisce che in materia tributaria possano esservi fonti dell'Unione europea. Con l'adesione alla Comunità e all'UE, l'Italia ha operato una limitazione della propria sovranità, pienamente legittimata dall'art. 11 Cost. Le fonti dell'UE, quindi, non si pongono in contrasto con la riserva di legge.

B) La riserva di legge non riguarda tutte le norme tributarie, ma soltanto quelle di diritto sostanziale. L'art. 23 Cost. non riguarda, perciò, le norme formali (procedimentali e processuali). Oggetto della riserva di legge sono solo le norme impositrici, cioè le norme che definiscono i soggetti passivi, il presupposto, la base imponibile e la misura del tributo. Devono avere necessariamente forma legislativa anche le norme di favore, in quanto norme che pongono delle eccezioni o deroghe a fonti normative coperte dalla riserva di legge.

C) Le riserve di legge sono assolute, se la disciplina di una determinata materia è rimessa in modo esclusivo alla legge; sono invece relative, se la legge può limitarsi a disciplinare le linee fondamentali della materia, rimettendone il completamento a norme di rango inferiore. La riserva dell'art. 23 Cost. è relativa. È richiesta infatti soltanto una «base» legislativa. Non è necessario che la prestazione imposta sia regolata interamente dalla legge, ma la legge deve avere un contenuto minimo, al di sotto del quale la riserva non è rispettata.

Secondo la giurisprudenza costituzionale, la legge deve stabilire i soggetti passivi, il presupposto e la misura del tributo (Corte cost., 28 dicembre 2001, n. 435).

In particolare, la legge deve fissare la base imponibile e l'aliquota, ma l'art. 23 è rispettato anche quando la legge non indica l'aliquota, o le misure massime e minime dell'aliquota, ma fissa criteri e limiti idonei a delimitare e orientare le scelte fatte con fonti regolamentari. La legge può anche determinare un modulo procedimentale, con il concorso di organi tecnici, purché sia tale da delimitare la discrezionalità dell'autorità governativa (Corte cost., 5 febbraio 1986, n. 34).

D) L'art. 23 non concerne solo i tributi, ma tutte le «prestazioni personali e patrimoniali imposte», che è categoria più ampia del concetto di tributo. Essa comprende sia le prestazioni imposte «in senso formale», vale a dire imposte con un atto autoritativo, i cui effetti sono indipendenti dalla volontà del soggetto passivo, sia le «imposizioni in senso sostanziale», cioè le prestazioni di natura non tributaria, aventi funzione di corrispettivo, quando, per i caratteri e il regime giuridico dell'attività resa, sia pure su richiesta del privato, appare prevalente l'elemento dell'imposizione (Corte cost., 29 gennaio 2005, n. 66).

Una prestazione è da considerare imposta nei casi in cui l'obbligazione, pur nascendo da un contratto, costituisca corrispettivo di un servizio pubblico, che soddisfi un bisogno essenziale, e sia reso in regime di monopolio.

In tali situazioni, il cittadino è formalmente libero di stipulare o non stipulare il contratto, ma questa libertà è astratta, perché si riduce alla possibilità di scegliere tra la rinuncia al soddisfacimento di un bisogno essenziale e l'accettazione di obblighi e condizioni unilateralmente e autoritativamente prefissati.

In definitiva, la Corte considera compresi nell'art. 23 Cost., non solo i tributi, ma anche i corrispettivi di fonte contrattuale, in tutti i casi in cui vi siano dei profili autoritativi nella disciplina delle contrapposte prestazioni e, in particolare, quando il corrispettivo è fissato unilateralmente ed al privato è rimessa solo la libertà (formale) di richiedere o non richiedere la prestazione. In altri termini, l'art. 23 riguarda anche le tariffe e i corrispettivi dei servizi pubblici essenziali.

2. Leggi tributarie e aiuti di Stato.

Nessuna peculiarità presentano la formazione e l'approvazione delle leggi ordinarie dello Stato, quando contengono norme di imposizione tributaria: si applicano gli artt. 70 ss. Cost., ma le leggi tributarie non possono essere abrogate con *referendum* popolare (art. 75, comma 2, Cost.), perché i *referendum* abrogativi dei tributi

si prestano ad operazioni di facile demagogia, con ripercussioni sull'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.).

Le leggi che contengono disposizioni tributarie di favore, se costituiscono «aiuti di Stato», devono essere autorizzate dalla Commissione europea. L'art. 108, par. 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) prevede che «*i progetti diretti a istituire o modificare aiuti*» siano previamente comunicati alla Commissione (c.d. obbligo di notifica). La Commissione, se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato interno, inizia «*senza indugio*» la procedura di controllo. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure prima che la procedura sia conclusa (clausola di *stand still*).

2.1. Lo Statuto dei diritti del contribuente.

A) Importanti disposizioni in materia di leggi tributarie sono contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, approvato con L. 27 luglio 2000, n. 212 (d'ora innanzi, lo Statuto), che è stato oggetto recentemente di revisione in alcune sue parti, in base a quanto disposto dall'art. 4, L. 9 agosto 2023, n. 111 (di seguito l. delega n. 111 del 2023) e dal d. lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

Attualmente, gli articoli dello Statuto vanno distinti in due gruppi. Il primo concerne la legge tributaria (artt. 1-4), il secondo disciplina i rapporti fisco-contribuente (artt. 5 ss.).

L'art. 1 contiene, innanzitutto, due autoqualificazioni: stabilisce che lo Statuto si pone «*in attuazione delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo*»; e che è portatore di «*principi generali dell'ordinamento tributario*». Inoltre, le sue disposizioni si configurano come «*criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario*».

L'autoqualificazione come legge di attuazione costituzionale non significa che le disposizioni dello Statuto integrano le disposizioni costituzionali o che hanno rango costituzionale; lo Statuto è una legge ordinaria, e le sue norme non sono norme «interposte» tra le fonti di natura costituzionale e le norme ordinarie, cioè norme da assumere come parametro per valutare la costituzionalità delle leggi tributarie (Corte cost., ord., 6 luglio 2004, n. 216).

La qualificazione delle norme dello Statuto come principi generali ha valore per l'interpretazione delle leggi tributarie; le norme dello Statuto sono criteri-guida vincolanti per l'interprete (Cass., 16 gennaio 2015, n. 696).

B) Le disposizioni dello Statuto, secondo l'art. 1, comma 1, secondo periodo, «*possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*». Sono dunque disposizioni «rinforzate», per una duplice ragione: non vale per esse il disposto dell'art. 15 delle «preleggi»; nella parte in cui prevede l'abrogazione «*per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti*»; inoltre, l'art. 15 è derogato anche in tema di abrogazione espressa, perché le norme dello Statuto non possono essere abrogate da leggi speciali, ma solo da leggi generali.

A parte ciò, va tenuto presente che lo Statuto è una legge ordinaria; non è quindi invalida una deroga allo Statuto, contenuta in un atto con forza di legge. Una legge

ordinaria, qual è lo Statuto, non può «rafforzare» l'efficacia delle proprie disposizioni, e limitare così la funzione legislativa.

2.2. I decreti-legge.

La funzione legislativa spetta al Parlamento, ma il Governo può emanare decreti con forza di legge, ossia decreti-legge e decreti legislativi.

I decreti-legge sono «*provvedimenti provvisori con forza di legge*», che possono essere adottati dal Governo «*in casi straordinari di necessità ed urgenza*»; hanno efficacia dal giorno della pubblicazione (se non è stabilita una data diversa), e perdono efficacia (*ex tunc*) se non sono convertiti in legge entro sessanta giorni dalla pubblicazione, ma il legislatore può disciplinare retroattivamente i rapporti giuridici sorti da decreti-legge non convertiti (art. 77 Cost.).

Del decreto-legge vi è un uso frequente in materia tributaria, specie quando occorre far fronte ad esigenze finanziarie che richiedono di essere soddisfatte con urgenza (per es., in casi di calamità naturali, crisi economiche o sanitarie, ecc.).

Secondo l'art. 4 dello Statuto, «*Non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti*».

2.3. I decreti legislativi.

Il Parlamento può delegare al Governo l'esercizio della funzione legislativa «con determinazione dei principi e criteri direttivi e soltanto per un tempo limitato e per oggetti definiti» (art. 76 Cost.).

Il legislatore ricorre spesso al meccanismo della delega perché le norme tributarie, essendo caratterizzate da elevato tecnicismo, mal si prestano ad essere elaborate e discusse in sede parlamentare.

Il Parlamento si limita, perciò, a fissare nella legge di delega «principi e criteri direttivi», mentre l'esecutivo predispone il decreto delegato.

La riforma tributaria del 1971 – che ridisegnò il sistema tributario nel suo complesso – è stata attuata appunto con una legge di delega (L. 9 ottobre 1971, n. 825). La fase finale di quella riforma è costituita dall'emanazione dei testi unici, tra cui il Tuir, cioè il Testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Anche per dare attuazione all'art. 119 Cost. si è fatto ricorso ad una legge di delega (L. 5 maggio 2009, n. 42, sul c.d. federalismo fiscale).

La L. 11 marzo 2014, n. 23, aveva riguardato aspetti importanti del sistema tributario (processo, elusione, interpelli, ecc.).

Anche sotto l'attuale legislatura è stata prevista, dalla l. delega n. 111 del 2023, una riforma complessiva ed ancora *in itinere* del sistema fiscale, da attuarsi attraverso una serie di decreti legislativi, che ha riguardato vari aspetti della materia. Oltre alla riforma dello Statuto, sono state previste infatti modifiche alla normativa dei procedimenti di accertamento, adesione e adempimento spontaneo, riscossione e rimborso, del processo tributario, delle sanzioni amministrative e penali, nonché in materia di: imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto, imposta regionale

sulle attività produttive, tributi indiretti quali imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo, disciplina doganale, accise e altre imposte sulla produzione e sui consumi, giochi. È stata inoltre prevista, in materia di tributi regionali e locali, la “*piena attuazione del federalismo fiscale regionale*” (art. 13), e la revisione del sistema fiscale dei comuni, delle città metropolitane e delle province.

2.4. Testi unici e codificazione.

Il Testo unico è un testo normativo che contiene la raccolta e la riunificazione di norme relative alla stessa materia.

Di solito, i testi unici sono oggetto di decreti legislativi.

Tra i testi vigenti vi sono il Testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), dell'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), delle imposte ipotecaria e catastale (D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347) e dell'imposta sulle successioni e donazioni (D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346).

Nella l. delega n. 111 del 2023 (art. 21) è stato previsto il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario mediante la redazione di testi unici organizzati per settori omogenei, effettuata anche aggiornando quelli attualmente in vigore e tenendo conto delle norme di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea.

Inoltre, secondo quanto è disposto al secondo comma dell'art. 21, le disposizioni vigenti del diritto tributario dovranno essere raccolte in un codice, “*articolato in una parte generale, recante la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale, e una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte, al fine di semplificare il sistema tributario e accrescere la chiarezza e la conoscibilità delle norme fiscali, la certezza dei rapporti giuridici e l'efficienza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria*”.

3. La potestà legislativa delle regioni.

A) Secondo l'art. 117, comma 1, Cost., «*La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*». La potestà legislativa è dunque ripartita tra Stato e regioni.

Lo Stato ha potestà legislativa esclusiva in materia di «*sistema tributario e contabile dello Stato*» e di «*perequazione delle risorse finanziarie*» (art. 117, comma 2).

La potestà legislativa regionale è concorrente o residuale. Nelle materie di legislazione concorrente, la potestà legislativa delle regioni trova un limite nei «*principi fondamentali*» fissati da leggi dello Stato (art. 117, comma 3); nella legislazione regionale concorrente è compreso il «*coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*».

B) L'art. 119 prevede che regioni ed enti locali «*stabiliscono ed applicano tributi propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*». Ma il termine «stabilire», ossia

«disciplinare», ha valenza diversa, secondo che sia riferito alle regioni o agli enti locali, perché solo le regioni sono dotate di potestà legislativa.

Le regioni possono dunque legiferare in materia di tributi regionali e locali, ma nell'ambito segnato dai «*principi fondamentali*» (art. 117, comma 3) e dei «*principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*» (art. 119), fissati da leggi statali.

Nella Costituzione italiana non vi è, come in altre, la ripartizione dei tipi di tributi riservati allo Stato centrale, e dei tipi di tributo riservati agli enti sub-centrali. Spetta allo Stato il compito di stabilire per legge i «*principi fondamentali*» (art. 117, comma 3) e il «*coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*» (ex art. 119, comma 2) e, quindi, definire i tributi, o tipi di tributo, regionali e locali. Lo Stato ha il compito di indicare quali oggetti imponibili e quali tributi possono essere oggetto di legislazione regionale.

C) In materia di tributi locali non vi è una riserva espressa a favore dello Stato o delle regioni. Possono esservi quindi tributi locali creati e disciplinati da leggi statali e tributi locali creati e disciplinati da leggi regionali. Si possono «*in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale)*» (Corte cost., 26 gennaio 2004, n. 37).

L'art. 119 Cost. è stato attuato dalla L. 5 maggio 2009, n. 42, recante «*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*», e dai successivi decreti delegati.

La legge delega 9 agosto 2023, n. 111 ha previsto una serie di interventi ulteriori, volti a rivedere le norme del d. lgs. n. 68 del 2011, «*attraverso la razionalizzazione delle procedure e delle modalità applicative necessarie ad assicurare la completa attuazione dei principi in materia di attuazione dell'autonomia delle regioni a statuto ordinario*» e la razionalizzazione del sistema dei tributi regionali. Anche l'assetto dei tributi locali dovrebbe essere modificato, secondo quanto disposto dall'art. 14 della medesima legge delega, con l'obiettivo di consolidare l'autonomia finanziaria degli enti locali, «*garantendo tributi propri, compartecipazioni a tributi erariali e meccanismi di perequazione, in grado di assicurare l'integrale finanziamento delle funzioni fondamentali attribuite, nonché di superare le differenze territoriali per gli enti locali con minore capacità fiscale*».

4. I regolamenti.

A) La potestà regolamentare è disciplinata dalla L. 23 agosto 1988, n. 400, secondo la quale i regolamenti governativi sono deliberati dal Consiglio dei Ministri, dopo aver sentito il parere del Consiglio di Stato; sono poi sottoposti al visto ed alla registrazione della Corte dei conti, emanati con decreto del Presidente della Repubblica e pubblicati nella Gazzetta Ufficiale.

Tali regolamenti disciplinano:

a) l'esecuzione delle leggi e dei decreti legislativi (regolamenti esecutivi);

b) l'attuazione e l'integrazione delle leggi e dei decreti legislativi recanti norme di principio (regolamenti attuativi e integrativi);

c) le materie in cui manchi la disciplina da parte di leggi o di atti aventi forza di legge, sempre che non si tratti di materie comunque riservate alla legge (regolamenti indipendenti);

d) l'organizzazione e il funzionamento delle amministrazioni pubbliche secondo le disposizioni dettate dalla legge (regolamenti organizzatori);

e) l'organizzazione del lavoro e i rapporti di lavoro dei pubblici dipendenti in base agli accordi sindacali.

Nei casi sopra indicati, il Governo dispone di una potestà regolamentare generale, esercitabile anche senza specifica autorizzazione legislativa.

L'art. 17, comma 2, contempla i regolamenti delegati, attraverso i quali trova attuazione il fenomeno della c.d. delegificazione.

Secondo tale disposizione, il Governo è titolare di una potestà esercitabile previa autorizzazione legislativa, nelle materie non coperte da riserva assoluta di legge; le leggi, autorizzando l'esercizio della potestà regolamentare del Governo, *«determinano le norme generali regolatrici della materia e dispongono l'abrogazione delle norme vigenti, con effetto dall'entrata in vigore delle norme regolamentari»* (regolamenti delegati, che, quando abrogano norme di legge, sono detti delegificanti).

Dato che il diritto tributario sostanziale è oggetto di una riserva relativa di legge, possono aversi, in tale materia:

- regolamenti esecutivi (lett. a), che possono essere emessi anche in assenza di apposita norma autorizzativa, e;

- regolamenti delegati (e delegificanti), che possono essere emessi in base ad una norma espressa, purché la legge detti la disciplina di base della materia, come richiesto dall'art. 23 Cost.

I regolamenti attuativi e integrativi (ipotesi *sub* b) non sono ammissibili in diritto tributario per le materie coperte da riserva di legge; in tali materie, una norma di legge che si limiti ad indicare solo dei principi, e non la disciplina richiesta dall'art. 23 Cost., non potrebbe essere integrata o attuata da un regolamento; i regolamenti in esame, dunque, possono essere ammessi solo per quella parte della disciplina di un tributo che non è coperta dalla riserva di legge. Infine, nella materia coperta dalla riserva di legge *ex* art. 23 Cost., non sono ammessi regolamenti c.d. indipendenti (ipotesi *sub* c).

B) I regolamenti ministeriali sono adottati nelle materie di competenza di un singolo Ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere. Se la materia è di competenza di più ministri, sono adottati regolamenti interministeriali, sempre in virtù di autorizzazione legislativa, con decreto del Presidente del Consiglio.

Anche i regolamenti ministeriali e interministeriali sono adottati previo parere del Consiglio di Stato, sono sottoposti al visto e alla registrazione della Corte dei conti e sono pubblicati nella Gazzetta Ufficiale.

Tra i tanti decreti ministeriali in materia tributaria, ricordiamo il decreto che fissa l'aggiornamento dei valori catastali; il regolamento in materia di dichiarazione dei redditi; il decreto che fissa le quote di ammortamento; il regolamento che prevede presunzioni di cessione e acquisto ai fini Iva.

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer