

LA RISERVA DI LEGGE NEL SISTEMA FISCALE ITALIANO

di Pietro Boria*

SOMMARIO: 1. La formazione normativa del patto fiscale nella società. – 1.1. Potere tributario e sovranità. – 1.2. Le trasformazioni della sovranità fiscale nel corso della storia. – 1.3. La potestà normativa nella moderna dimensione multilivello degli ordinamenti giuridici moderni. – 1.4. Il principio della riserva di legge nelle carte costituzionali moderne. – 1.5. Limitazione del potere tributario e consenso popolare nelle costituzioni contemporanee. – 1.6. La rappresentanza popolare come strumento di garanzia rispetto all'esercizio del potere tributario. – 1.7. La preferenza per il Parlamento nella definizione del patto fiscale come “garanzia di procedura”. – 2. La riserva di legge in Italia. – 2.1. L'art. 30 dello Statuto Albertino. – 2.2. L'art. 23 della Costituzione Italiana. – 2.3. La riserva di legge in senso relativo. – 2.4. La categoria delle “prestazioni patrimoniali imposte”. – 3. I rapporti tra riserva di legge e autonomia normativa degli enti territoriali minori. – 3.1. L'autonomia tributaria degli enti locali come fattore delimitativo della riserva di legge. – 3.2. Il riconoscimento dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori come “garanzia di sistema” nella riforma del titolo V della Costituzione. – 3.3. L'autonomia tributaria degli enti territoriali minori si realizza attraverso l'esercizio del potere normativo. – 3.4. L'esercizio del potere normativo in materia di tributi locali tra principio di competenza e riserva di legge.

Abstract: Nelle moderne costituzioni democratiche è pressoché generalizzato il ricorso a disposizioni che prevedono espressamente la riserva di legge in materia tributaria, la quale, nel suo percorso originario di formazione storica, ha assunto la funzione essenziale di tutela e garanzia di una parte dello Stato, priva della capacità di determinare il tributo, rispetto agli arbitrii del potere sovrano.

La funzione attuale della riserva di legge è ben diversa rispetto a quella originaria e si ricollega ad una logica di distribuzione delle competenze normative tra organi dello Stato, con una preferenza per il Parlamento (quale luogo istituzionale nel quale si esprime il confronto tra le varie componenti democraticamente elette della comunità nazionale) rispetto all'Esecutivo (espressione della sola componente maggioritaria). La riserva di legge assume, così, la funzione di una “garanzia di procedura”, in quanto destinata ad indicare la procedura più garantista rispetto all'interesse pubblico generale.

Nell'ordinamento costituzionale italiano, la scelta di una riserva di legge “relativa” va intesa come una soluzione di mediazione rispetto alle contrapposte esigenze di affidare solo al Parlamento la competenza a regolare la

* Professore Ordinario di Diritto Tributario presso Sapienza Università di Roma.

materia tributaria (come sarebbe avvenuto con la riserva di legge “assoluta”) ovvero di escludere del tutto l’intervento della legge (rimettendo l’esercizio del potere tributario direttamente all’Esecutivo). In tale prospettiva, la riserva “relativa” costituisce una forma di bilanciamento dei poteri dello Stato al fine di assicurare il migliore perseguimento dell’interesse pubblico della comunità nazionale.

La portata della riserva di legge è individuata anche in ragione della rilevanza che assume l’autonomia tributaria degli enti territoriali minori, in quanto elemento fondamentale del grado di autonomia politica e di autonomia finanziaria dei centri de-localizzati di governo e, dunque, della capacità delle fonti legali di intervenire nella determinazione delle fattispecie tributarie.

Abstract: In modern democratic constitutions there are provisions which expressly provide for the legal reserve in tax matters, which, in its original historical development, has assumed the essential function of protecting and guaranteeing a part of the State, deprived of the ability to determine taxation, against the whim of sovereign power.

The current function of the legal reserve is very different from the original one and is linked to a logic of distribution of regulatory powers among State bodies, with a preference for Parliament (as an institutional place in which the confrontation between the various components of the national community, democratically elected, is expressed) with respect to the Executive (expression of the majority component only). The legal reserve thus assumes the function of a “procedural guarantee”, as it is intended to indicate the most guaranteed procedure with respect to the general public interest.

In the Italian constitutional system, the choice of a “relative” legal reserve must be intended as a mediation solution with respect to the opposing needs of attributing only to Parliament the competence to regulate tax matters (as would have happened with the “absolute” legal reserve) or to completely exclude the intervention of the law (referring the exercise of tax power directly to the Executive). In this perspective, the “relative” reserve constitutes a form of balancing the powers of the State in order to ensure the best pursuit of the public interest of the national community.

The scope of the legal reserve is also identified in relation to the importance assumed by the tax autonomy of minor territorial entities, as a fundamental element of the level of political autonomy and financial autonomy of the delocalized centers of government and, therefore, of the ability of the legal sources to intervene in the definition of tax cases.

1. La formazione normativa del patto fiscale nella società

1.1. Potere tributario e sovranità

Nello Stato moderno (ed anche negli altri enti esponenziali) la connessione tra la sovranità e la fiscalità costituisce uno degli snodi fondamentali della costellazione di valori definita sul piano costituzionale. La sovranità, che si esprime nelle democrazie costituzionali mediante i poteri regolatori degli interessi primari e dei bisogni di vita della collettività secondo una logica di bilanciamento e ponderazione dei conflitti di interesse, implica il passaggio necessario attraverso la gestione delle risorse finanziarie quale strumento imprescindibile per la realizzazione dei fini generali perseguiti¹.

La fiscalità, che costituisce la fase fondamentale della formazione delle risorse finanziarie pubbliche, si presenta così come un elemento di base dell'organizzazione istituzionale della collettività, in quanto condizione irrinunciabile di realizzazione degli obiettivi di fondo della collettività, inclusa la tutela e lo sviluppo dei diritti primari dell'individuo; va sottolineato a tal riguardo che anche in contesti ideologici rivolti alla protezione dell'individuo si è sottolineato che le tasse rappresentano il "costo dei diritti e delle libertà"².

In tale prospettiva si potrebbe addirittura sostenere che la fiscalità costituisce una sorta di condizione trascendentale della vita in comune, non solo funzionale al raggiungimento delle finalità generali di libertà, sicurezza e sviluppo definite nella tavola costituzionale, ma anche direttamente strumentale alla auto-realizzazione della personalità di ciascun individuo nella comunità. Con qualche (minima) approssimazione si può pertanto sostenere che il potere tributario è un attributo irrinunciabile della sovranità³.

Appare dunque possibile ritenere che i modi di formazione del potere tributario come istituzione del *Logos* generale costituiscano un fattore decisivo del patto sociale, poiché concorrono alla determinazione delle regole tributarie che presidiano al raggiungimento dei mezzi necessari al fine (le risorse finanziarie per il perseguimento del bene comune).

La regolazione costituzionale del potere tributario – e soprattutto delle forme giuridiche ed autoritative per il relativo esercizio – rappresenta così

¹ Su questi temi vedi P. ESSERS, *General report on history and taxation. The dialectical relationship between taxation and political balance of power*, in AA. VV. *History and taxation*, IBFD, Amsterdam, 2022, p. 3 ss.

² Vedi S. HOLMES – C.R. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti*, New York, 1999, trad. ital., Bologna, 2000.

³ Può a tal proposito richiamarsi la formula tratlizia, enunciata in epoca medievale (e precisamente nelle "costituzioni di Melfi" di Federico II), secondo cui "*fiscus et respublica idem sunt*". Vedi a tal riguardo E. CORTESI, *Sovranità (storia)*, in *Enc. Dir.*, XLIII, Milano, 1990, p. 21.

un capitolo primario e fondamentale del patto sociale con cui si determina il *Logos* della comunità⁴.

1.2. Le trasformazioni della sovranità fiscale nel corso della storia

Si è visto come la declinazione del nesso che intercorre tra sovranità e fiscalità assuma connotati differenti a seconda dell'inclinazione del piano assiologico verso il polo statale o piuttosto in direzione della società civile (o, per meglio dire, dei diritti e delle libertà individuali). Nel percorso diacronico della storia costituzionale moderna si è invero rilevata una significativa correlazione tra l'idea della sovranità, diffusa ed accolta in sede costituzionale, e l'impostazione generale della fiscalità⁵. Anzi è diffuso il convincimento che il consenso del popolo e dei governati alle decisioni del sovrano – e quindi il ruolo istituzionale del Parlamento – si sia formato nella coscienza delle comunità proprio in riferimento all'esercizio del potere tributario⁶.

Nel costituzionalismo inglese del XVII secolo l'interesse fiscale si presenta dapprima come un interesse specifico del sovrano, riguardato perlopiù nella sua posizione individuale di monarca – titolare di un patrimonio personale, che si pone in confronto dialettico e spesso conflittuale con l'interesse singolare dei sudditi alla tutela della propria sfera di libertà e di ricchezza; successivamente, in relazione agli sviluppi della rivoluzione borghese, comincia ad emergere la connessione della fiscalità con gli obiettivi generali della collettività, pur se in posizione recessiva rispetto ai fondamentali diritti di proprietà e di libertà spettanti all'individuo⁷.

Nell'illuminismo francese si sviluppa la connessione dell'interesse fiscale con la sovranità, venendo accentuato il ruolo strumentale dei poteri impositivi rispetto al perseguimento delle finalità generali della società; nel confronto con l'interesse fiscale, i diritti individuali sfumano sensibilmente, andando ad occupare una dimensione subalterna e marginale⁸.

Anche nell'idealismo tedesco l'interesse fiscale si presenta come un valore fondamentale della collettività, idoneo a fondare il riconoscimento di poteri pubblici penetranti allo Stato rispetto ai quali il singolo cittadino si viene a trovare in una posizione totalmente subordinata; viene così superata definitivamente la tesi che individuava nel potere impositivo un attributo

⁴ Vedi A. FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario delle Costituzioni*, a cura di G. Branca, Bologna, 1978, p. 22 ss.; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 11 ss. e p. 123 ss.; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 450 ss.

⁵ Cfr. G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, p. 35 ss.

⁶ Cfr. R.A. DAHL, *Sulla democrazia*, Yale, 1998, trad. ital., Roma – Bari, 2002, p. 24.

⁷ Vedi P. BORIA, *Il potere tributario*, Bologna, 2021, 224 ss. e 233 ss.

⁸ Vedi BORIA, *op. cit.*, p. 232 ss. e p. 253 ss.

personale del monarca – sovrano, con conseguente fissazione ad un livello assiologico primario del nesso tra fiscalità e sovranità⁹.

Infine, nelle costituzioni moderne è recepito pacificamente il raccordo tra il potere tributario e la sovranità¹⁰: in particolare, è stabilito esplicitamente in ogni carta costituzionale che l'esercizio dei poteri normativi in materia fiscale sia da riservare primariamente al Parlamento, ad indicare una chiara connessione tra la sovranità democratica e popolare e la regolazione del fenomeno impositivo¹¹; si è peraltro indicato, a questo proposito, come il riconoscimento della competenza parlamentare valga essenzialmente a riportare il dibattito normogenetico all'organo costituzionale che, in linea con le esigenze di una società pluralista, meglio sembra in grado di procedere alla ponderazione dei valori coinvolti in una materia complessa e delicata come quella fiscale¹².

1.3. La potestà normativa nella moderna dimensione multilivello degli ordinamenti giuridici moderni

La funzione fiscale viene esercitata nei moderni Stati democratici attraverso l'approntamento di una organizzazione complessa dei rapporti giuridici¹³ volta a:

stabilire le norme aventi ad oggetto la fissazione dei tributi da richiedere ai consociati in base ad un quadro di principi generali;

predisporre le regole ed i procedimenti attraverso i quali si attuano le norme tributarie nelle varie fasi dell'accertamento, della riscossione, del contenzioso.

La funzione fiscale viene così realizzata per il tramite di poteri pubblici che si collegano tipicamente a due distinti obiettivi: la potestà normativa, che vale a definire il quadro di riferimento delle norme sulle prestazioni tributarie, e la potestà amministrativa, attraverso la quale si procede alla attuazione

⁹ Vedi BORIA, *op. cit.*, p. 314 ss.

¹⁰ Vedi BORIA, *op. cit.*, p. 506 ss.

¹¹ Cfr. PIRES, *La riserva di legge nell'ordinamento fiscale portoghese*, in AA.VV., *Dalle costituzioni nazionali alla costituzione europea*, a cura di B. Pezzini e C. Sacchetto, Milano, 2001, 99 ss.; M.A. COLLADO YURRITA, *La riserva di legge tributaria nella giurisprudenza costituzionale spagnola*, *ibidem*, p. 135 ss.

¹² Vedi in tal senso P. BORIA, *op. cit.*, p. 455 ss.

¹³ Sulla logica giuridica che innerva il rapporto fondante tra tributi e comunità di riferimento si può vedere l'accurata ricostruzione ed i molti spunti di riflessione di F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007; richiamo altresì P. BORIA, *Lo Stato impossibile*, Padova, 2013, p. 6 ss. In tal senso vedi anche le osservazioni, formulate in epoca ormai non più recente, da M.S. GIANNINI, *Stato sociale: una nozione inutile*, in *Scritti in onore di C. Mortati*, I, Milano, 1977, p. 141 ss. ove si evidenzia il nesso fondamentale tra "disponibilità delle risorse" (essenzialmente di derivazione tributaria) e concreta fruibilità dei diritti sociali.

concreta dei precetti normativi.

In specie, la potestà normativa riguarda la capacità di introdurre (o modificare) norme di natura fiscale nell'ordinamento giuridico; si tratta dunque di un tipico potere di carattere innovativo, attraverso il quale si producono modificazioni del quadro giuridico¹⁴.

Tale potestà si esercita nel rispetto dei principi fondamentali espressi da ciascuna comunità attraverso le fonti normative che costituiscono la dotazione attribuita dall'ordinamento all'ente (soggetto, istituzione, organo) titolare del potere. Occorre osservare a tal riguardo, che la potestà normativa attiene ad una regola di distribuzione del potere tra una pluralità di soggetti astrattamente eleggibili e dunque vale ad indicare una preferenza dell'ordinamento per la capacità di utilizzazione di tale potere attraverso una determinata procedura (espressa dalla disciplina della fonte normativa)¹⁵.

In buona sostanza, nel contesto del confronto dialettico tra i vari organi e le istituzioni di una comunità pubblica l'esercizio del potere tributario va sottoposto a regole di funzionamento e di procedura al fine di definire forme, modi e limiti compatibili con le esigenze sociali e politiche emergenti dalla comunità stessa¹⁶.

Va peraltro rilevato come il contesto assiologico ed i modi di esercizio della potestà normativa cambiano a seconda della dimensione collettiva, esprimendosi in forme differenziate a seconda dell'ordinamento tributario di riferimento; pertanto, la potestà normativa si manifesta in modo diverso nello Stato, negli enti territoriali minori (Regioni, province, comuni e città metropolitane) e nell'Unione europea¹⁷.

In particolare:

nella comunità nazionale e nello Stato democratico (il *Welfare state*) la funzione fiscale risponde alla dialettica costituzionale dei fondamentali principi dell'interesse fiscale (dello Stato comunità) e della capacità contributiva, espressivi del confronto tra interessi generali e interessi individuali; è la legge dello Stato – emanata a seguito della procedura parlamentare – a garantire il miglior perseguimento degli obiettivi generali della comunità¹⁸;

negli enti locali minori la funzione fiscale si rapporta essenzialmente al principio del beneficio, cosicché la prestazione tributaria va rapportata alle

¹⁴ Sulla nota distinzione tra poteri di carattere innovativo e poteri di carattere conformativo vedi G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1964, I, 3 ss.; ID., *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1967, I, 264 ss.; A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, 1998, p. 73.

¹⁵ Vedi F. AMATUCCI, *La sovranità fiscale nazionale*, Torino, 2022, p. 15 ss.

¹⁶ Vedi ESSERS, *op. cit.*, p. 6 ss.

¹⁷ Vedi AMATUCCI, *La sovranità fiscale nazionale*, cit., p. 79 ss.

¹⁸ Su questo argomento cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 450 ss.

utilità generate ai consociati dalle attività pubbliche (con particolare riguardo ai servizi territoriali)¹⁹; sono quindi leggi regionali ovvero regolamenti degli enti locali a determinare l'esercizio della potestà normativa;

nell'Unione europea prevale la logica liberistica del mercato comune in base alla quale la funzione fiscale va controllata per evitare l'alterazione degli usuali schemi di funzionamento della domanda e dell'offerta (la c.d. fiscalità "negativa" comunitaria)²⁰; gli atti normativi dell'Unione Europea (Trattato, regolamenti e direttive) sono funzionali ad assicurare essenzialmente l'armonizzazione dei tributi a rilevanza europea e, soprattutto, ad evitare la deriva nazionalista e discriminatoria dei tributi nazionali²¹.

Anche con riguardo alla fase normo-genetica emerge, così, la pluridimensionalità della funzione fiscale, suscettibile di variare a seconda del livello ordinamentale (e quindi in relazione agli interessi perseguiti dalla comunità di riferimento)²².

1.4. Il principio della riserva di legge nelle carte costituzionali moderne

Le carte costituzionali degli Stati moderni (ed in specie, dei paesi appartenenti all'Unione Europea) attualmente in vigore mostrano una significativa convergenza nella regolazione del fenomeno tributario.

In particolare, si può notare che in tutte le costituzioni è disciplinato espressamente il principio del consenso alle imposte, essendo enunciata la necessità del ricorso allo strumento legislativo (e dunque l'esigenza di procedere al coinvolgimento degli organi rappresentativi del consenso popolare) in ordine all'istituzione ed alla modifica degli istituti tributari²³.

Tale regola (per l'appunto, definita come "riserva di legge") si esprime nelle varie carte costituzionali in maniera differente: talora attraverso la formulazione esplicita del principio della riserva di legge a seguito della affermazione della competenza esclusiva dell'atto legislativo per la disciplina

¹⁹ Sul principio del beneficio quale elemento qualificante dell'ordinamento fiscale degli enti territoriali minori vedi P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Le imposte indirette ed i tributi locali*, Torino, 2019, p. 188.

²⁰ Sulla fiscalità negativa dell'ordinamento comunitario e sulle relative implicazioni richiamo P. BORIA, *L'Antisovrano*, Torino, 2004; ID., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, p. 481 ss.

²¹ Sul tema vedi P. PISTONE, *I limiti esterni alla sovranità tributaria statale nell'era del diritto globale*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, Milano, 2019, p. 655 ss.; E. TRAVERSA – E. TRAVERSA, *Limiti ai procedimenti di elaborazione legislativa derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea, ibidem*, p. 747 ss.; AMATUCCI, *op. cit.*, p. 139 ss.

²² Vedi F. GALLO, *Ordinamento comunitario, ordinamento nazionale e principi fondamentali tributari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, p. 1137 ss.; BORIA, *op. cit.*, p. 17 ss.; AMATUCCI, *op. cit.*, p. 79 ss. e p. 215 ss.

²³ Vedi S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957.

dei tributi (come avviene ad es. nelle costituzioni dell’Austria, art. 13, della Danimarca, art. 43, della Finlandia, art. 81, della Francia, art. 34 e art. 14 della “dichiarazione dei diritti del 1789”, della Grecia, art. 78, dell’Italia, art. 23, del Lussemburgo, art. 99, dell’Olanda, art. 104, del Portogallo, art. 103, della Spagna, artt. 31 e 133, nonché nella Legge fondamentale sulla forma di governo della Svezia, cap. VIII, art. 5); qualche altra volta attraverso l’enunciazione della procedura legislativa adottabile per la promulgazione di norme a contenuto tributario (ad es. nella costituzione del Belgio, art. 170, della Germania, artt. 105 e 106, e dell’Irlanda, artt. 21 e 22); vi è infine il caso del Regno Unito, notoriamente carente di un testo costituzionale scritto, nel quale peraltro esistono convenzioni costituzionali che chiaramente riportano alla centralità del principio del consenso alle imposte e del conseguente coinvolgimento del Parlamento (si pensi, oltre alla *Magna Charta* del 1206, soprattutto al *Bill of Rights* del 1688 in cui è espressamente vietato al potere esecutivo imporre tributi senza la previa autorizzazione parlamentare).

Nel nuovo contesto di democrazia pluralista assunto dalle costituzioni europee il mantenimento della centralità parlamentare sembra potersi ricondurre non tanto alla funzione garantista di matrice anglosassone, né tantomeno alla necessità di valorizzare l’autorità del potere pubblico dell’esperienza continentale, quanto piuttosto alle esigenze proprie di una società pluralista in cui il dibattito parlamentare appare come la forma più matura di definizione e ponderazione dei valori collettivi²⁴.

Ed invero la partecipazione della totalità – o perlomeno di una ampia e significativa maggioranza – delle componenti sociali politiche e culturali della comunità garantisce alla procedura parlamentare di formazione delle norme una funzionalità all’interesse collettivo sicuramente maggiore rispetto ad altre procedure, pur costituzionalmente ammesse, in cui invece è soltanto la maggioranza governativa a formulare le scelte politiche²⁵. Il giudizio valutativo in ordine alle norme tributarie può infatti essere utilmente formulato solo tenendo conto delle condizioni storiche, del retroterra culturale, della congiuntura economica di una collettività quali soltanto un organo istituzionale a composizione articolata e rappresentativa, come per l’appunto è il parlamento, può efficacemente rappresentare²⁶.

A ciò si aggiunga che le scelte riguardanti la materia finanziaria, ed in specie quelle concernenti l’opportunità di spostare il pendolo normativo nella direzione dell’interesse fiscale piuttosto che verso l’area degli interessi individuali, non sono suscettibili di essere affidate alla estemporaneità delle proce-

²⁴ Vedi V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999, p. 21 ss.

²⁵ Vedi W. SCHON, *Fiscal challenge to democracy*, in AA.VV., *History and taxation*, IBFD, Amsterdam, 2022, p. 101 ss.

²⁶ Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 14 ss.

ture regolamentari dell'esecutivo, la cui rapidità è sovente contrassegnata da una approssimazione dei giudizi valutativi; indubbiamente mostra maggiore adeguatezza il percorso parlamentare nel quale l'apprezzamento delle differenti esigenze collettive ed individuali è mediato attraverso il lavoro delle commissioni parlamentari con il coinvolgimento di associazioni di categoria, enti esponentziali, organi rappresentativi, che permettono una valutazione ponderata della dialettica di base del fenomeno impositivo.

In tale prospettiva, può sostenersi pertanto che il principio di legalità perde il connotato formalista, che ne aveva denotato l'inserimento in contesti costituzionali autoritari, per assumere invece un'evidente funzione sostanziale in quanto tecnica ineludibile di bilanciamento dei valori coinvolti²⁷.

1.5. Limitazione del potere tributario e consenso popolare nelle costituzioni contemporanee

Nelle costituzioni contemporanee il nucleo qualificante della potestà normativa tributaria può essere così individuato dalla rappresentanza del popolo (e dunque dalla comunità dei "cittadini governati"), pur espressa in modo distinto a seconda del livello ordinamentale²⁸.

Ed invero, come detto, la potestà normativa si realizza in materia fiscale mediante una regola di distribuzione del potere tra una pluralità di soggetti astrattamente eleggibili e dunque attraverso una determinata procedura riconducibile alla disciplina della fonte normativa da adottare²⁹.

Riguardo ai diversi livelli ordinamentali le fonti normative utilizzabili per l'esercizio della potestà normativa in ambito tributario sono rappresentate tipicamente da:

- legge dello Stato, affidata alla procedura parlamentare, per l'ordinamento statale e del *Welfare state*;
- legge regionale, affidata alla rappresentanza dell'organo legislativo regionale;
- atti dell'esecutivo degli enti locali minori (usualmente sforniti di potestà legislativa);

²⁷ Vedi A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 20 ss.; BORIA, *op. cit.*, p. 455 ss.

²⁸ Su questo argomento vedi A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rass. Trib.* 2012, 11 ss.; M.C. FREGNI, *Legitimacy in decision making in tax law: some remarks on taxation, representation and consent to imposition*, in *Riv. Dir. Fin.* 2017, 410 ss.; P. PISTONE, *I limiti esterni alla sovranità tributaria statale nell'era del diritto globale*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. Glendi – G. Corasaniti – C. Corrado Oliva – P. de Capitani di Vimercate, Padova, 2019, p. 683 ss.

Nella dottrina straniera vedi M.L. ROSS, *Does taxation lead to representation?*, in *British Journal of Political Science*, 2004, p. 229 ss.; C.R. BERRY, *Imperfect Union: representation and taxation in multilevel governments*, Cambridge, 2009; K.M. MORRISON, *Non taxation and representation: the fiscal foundations of the political stability*, Cambridge, 2014.

²⁹ Cfr. FEDELE, *op. cit.*, p. 126 ss.

- atti normativi dell'Unione europea, ed in specie regolamenti e direttive approvati dal Consiglio (organo esecutivo) per l'ordinamento comunitario.

La scelta della procedura attraverso la quale viene realizzata la potestà normativa fiscale varia, dunque, a seconda del livello ordinamentale oscillando tra il potere legislativo (Stato e Regioni) ed il potere esecutivo (Unione europea ed enti locali)³⁰.

Ciò vale evidentemente ad indicare come la potestà normativa in ambito tributario non imponga necessariamente il ricorso ad un'unica fonte normativa per essere esercitata, ma al contrario ben possa essere esercitata attraverso una pluralità di procedure e fonti normative.

Va comunque sottolineato come negli ordinamenti tributari a maggiore complessità, la potestà normativa venga preferenzialmente esercitata mediante lo strumento legislativo. Mantiene dunque un suo rilievo attuale la riserva di legge, stabilmente prevista nelle principali costituzioni moderne, come istituto di tutela e garanzia della potestà normativa tributaria³¹.

Gli elementi fondamentali della tutela fornita dalla teoria del consenso parlamentare (o comunque di istituzioni rappresentative) possono essere individuati nei seguenti punti³²:

la materia tributaria – in quanto prestazione patrimoniale imposta in via autoritativa – è coperta dalla riserva di legge; pertanto, essa deve essere disciplinata da fonti primarie aventi la funzione della legge;

sovente tale limitazione non è assoluta, ma “relativa”; è ammesso pertanto che la disciplina tributaria sia regolata anche da fonti secondarie, purché coerenti e coordinate nella base essenziale dalla fonte primaria (per l'appunto dalla legge);

l'ambito di applicazione della riserva è riferito alle prestazioni patrimoniali stabilite in via autoritativa; si tratta dunque di una regola non riguardante esclusivamente i tributi, bensì estesa a tutte le prestazioni obbligatorie (spesso non solo patrimoniali, ma anche personali) richieste per l'attuazione dei tributi.

1.6. La rappresentanza popolare come strumento di garanzia rispetto all'esercizio del potere tributario

In base alla ricostruzione del costituzionalismo moderno appare evidente come la riserva di legge o comunque gli istituti di rappresentanza popolare, nel percorso originario di formazione storica, abbiano assolto la funzione essenziale di “garanzia di parte” in quanto strumento giuridico-istituzionale

³⁰ Cfr. FREGNI, *op. cit.*, p. 417 ss.

³¹ Cfr. V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999.

³² Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 552 ss.

destinato a proteggere una parte della comunità nazionale – e segnatamente il gruppo sociale identificabile con il “terzo Stato” e cioè con la borghesia, in contrapposizione alla aristocrazia ed al clero – rispetto agli arbitri che potessero essere realizzati dal detentore del potere sovrano³³.

Tale funzione veniva attribuita al Parlamento, in quanto organo rappresentativo, con modalità di intervento differenti a seconda del contesto istituzionale: nel costituzionalismo inglese il Parlamento era dotato di un potere di intervento in funzione di co-decisione rispetto all'esercizio del potere tributario che restava attribuito tipicamente al sovrano-monarca³⁴; nel costituzionalismo francese (emergente in epoca rivoluzionaria e illuminista) il Parlamento assumeva una funzione più penetrante in quanto era legittimato a emanare la legge in materia tributaria, pur a seguito dell'impulso e della condivisione con l'Esecutivo, realizzando in tal modo una cogestione del potere tributario³⁵.

La riserva di legge valeva in ogni caso ad assolvere una funzione di protezione e garanzia di una parte dello Stato, priva della capacità di determinare il tributo, rispetto ai poteri forti, espressi nell'Esecutivo, che continuavano a mantenere un potere sovrano in ordine alla formazione dell'ordinamento fiscale. In specie, si trattava di una garanzia del patrimonio dei cittadini rispetto all'esercizio del potere di imposizione da parte del sovrano (o degli organi delegati all'esercizio di tale potere)³⁶.

In questa prospettiva la funzione garantista della riserva di legge si collegava alla teoria del consenso popolare quale meccanismo istituzionale di autorizzazione per il prelievo tributario³⁷: la regola secondo cui l'imposizione fiscale non è legittima se non è previamente autorizzata dal parlamento valeva a contenere gli eccessi impositivi provenienti dal sovrano (e dalla oligarchia a questi riconducibile) al fine di tutelare la sfera di libertà e di proprietà dell'individuo.

Nell'attuale assetto costituzionale la regola della riserva di legge assolve ad una funzione considerevolmente diversa rispetto a quella originaria (formatasi a seguito del principio del *no taxation without representation*)³⁸.

In particolare, nello Stato attuale è venuta meno la contrapposizione tra una parte politica e sociale, titolare della sovranità e del potere tributario (come attributo necessario della sovranità), ed un'altra parte politica e sociale, in posizione subordinata ed assoggettata all'esercizio del potere sovrano (e cioè la comunità dei sudditi ovvero il popolo). Nelle costituzioni democra-

³³ Su questo tema cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 450 ss.

³⁴ Vedi BORIA, *op. cit.*, p. 241 ss.

³⁵ Vedi BORIA, *op. cit.*, p. 241 s.

³⁶ Cfr. M. MAZZIOTTI DI CELSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, Milano, 1993, II, p. 311.

³⁷ In tal senso chiaramente A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, p. 97.

³⁸ Cfr. in argomento SCHON, *op. cit.*, p. 101 ss. ed in specie p. 112 ss.

tiche la sovranità è incontestabilmente unitaria e riferita alla comunità dei cittadini (e dunque al popolo) nella sua unità; pertanto il potere tributario non è un attributo di una parte politica soltanto, il cui esercizio deve essere oggetto di contenimento e limitazione per evitare che possa costituire un abuso a danno dei sudditi³⁹; il potere tributario è un corollario della sovranità unitaria e dunque può essere esercitato sempre e comunque nell'interesse complessivo della comunità statale⁴⁰. Sfuma così, fino a scomparire, l'esigenza di disciplinare l'esercizio del potere tributario come "garanzia di parte"⁴¹: l'abbandono della contrapposizione interna allo Stato tra Sovrano e popolo produce evidentemente il superamento della riserva di legge come istituto di protezione della classe debole (e cioè dei sudditi) rispetto al potere tributario esercitato dal Sovrano⁴².

La rappresentanza della comunità costituisce così un elemento fondamentale del processo di determinazione della politica fiscale nello Stato sociale⁴³.

1.7. La preferenza per il Parlamento nella definizione del patto fiscale come "garanzia di procedura"

La riserva di legge vale così ad indicare essenzialmente una scelta di distribuzione di competenze istituzionali tra i vari organi dello Stato con una preferenza per il Legislativo (il Parlamento) rispetto all'Esecutivo⁴⁴.

³⁹ Cfr. A. CATTARIN, *Dalla servitù alla sovranità. No taxation without representation*, Napoli, 2007.

⁴⁰ Cfr. A. FEDELE, *Cultura giuridica e politica legislativa nel diritto tributario*, in *Jus*, 1998, 77 ss.; ID., *Art. 23*, cit., 126 ss. Vedi altresì sul tema G. AMATO, *Normativa ministeriale in materia tributaria e art. 23 Cost.*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1965, p. 333.

⁴¹ In tal senso chiaramente A. FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario* a cura di A. Amatucci, Padova, 1994, I, 1, p. 158 ss. e p. 171 s.; ID. *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 47 s.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 97 ss.

⁴² Parte della dottrina tradizionale riconduceva la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. all'esigenza di tutelare la libertà individuale e la proprietà dei privati: P. VIRGA, *Origine, contenuto, e valore delle dichiarazioni costituzionali*, in *Rass. Dir. Pubbl.*, 1948, p. 271 ss.; V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, Padova, 1971, p. 54 ss.

⁴³ Cfr. BARCELLONA, *op. cit.*, p. 195.

⁴⁴ In generale sulla funzione istituzionale della riserva di legge come criterio distributivo del potere normativo tra organi dello Stato vedi A. CERRI, *Problemi generali della riserva di legge*, in *Giur. Cost.*, 1968, p. 2234 ss.; F. SORRENTINO – R. BALDUZZI, *Riserva di legge*, in *Enc. Dir.*, XI, Milano, 1989, p. 1209 ss.; L. CARLASSARRE, *Legge (riserva di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVIII, Roma, 1990.

In tal senso con specifico riguardo all'art. 23 Cost. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, 151 ss.; S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in L. Perrone – C. Berliiri, *Diritto tributario e Corte costituzionale. Studi per i 50 anni della Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 171 ss.

Le ragioni di tale scelta possono essere individuate in una serie di elementi propri del funzionamento di un assetto democratico e pluralista⁴⁵:

il Parlamento è il luogo istituzionale nel quale si esprime il confronto tra le varie componenti democraticamente elette della comunità nazionale; in specie sono rappresentati in tale sede non soltanto la componente maggioritaria del Paese (che determina la scelta dell'Esecutivo), ma anche le componenti minoritarie; in questo senso il confronto parlamentare appare idoneo a rappresentare l'insieme delle voci e la pluralità delle istanze emergenti nell'intera comunità, garantendo a ciascuna parte sociale o politica perlomeno il "diritto di espressione" nella formazione delle leggi⁴⁶;

il Parlamento garantisce una piena trasparenza al dibattito politico ed alle ragioni che vengono assunte nel processo di formazione delle leggi⁴⁷; ed invero le regole della procedura parlamentare assicurano che i vari passaggi istituzionali (nelle Commissioni, nelle audizioni, nel dibattito in aula) siano puntualmente rendicontati in specifici resoconti pubblici a disposizione di chiunque vi abbia interesse;

la procedura di approvazione delle leggi nel Parlamento richiede una durata prolungata (pur se variabile, in dipendenza dell'impegno politico profuso dai parlamentari) che esclude scelte estemporanee ed anzi impone una progressiva metabolizzazione delle norme e degli effetti; il processo di discussione (in Commissione prima e in aula poi), nonché il (frequente) doppio passaggio nelle Camere parlamentari evita che l'introduzione delle norme possa essere decisa in tempi brevissimi e senza verifiche preliminari con le varie istituzioni e/o centri di interesse coinvolti direttamente dalle norme stesse;

infine, le leggi del Parlamento sono sottoposte al sindacato di legittimità da parte della Corte costituzionale o degli altri organi giudiziari a questo preposti (come non avviene per gli atti dell'esecutivo), ciò garantendo una maggiore coerenza della procedura di regolazione dei tributi rispetto alla trama di valori stabiliti nella carta costituzionale⁴⁸.

⁴⁵ Per una ricostruzione di ordine generale sulla funzione della legge tributaria nella organizzazione del gruppo come strumento essenziale di rilevazione degli interessi collettivi, vedi R. LUPI, *Società, diritto tributi*, Milano, 2005, p. 8 ss.

⁴⁶ Così V. VISCO, *Alcune osservazioni sulla formazione delle decisioni legislative in materia di politica fiscale*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1991, I, p. 261 ss. Cfr. altresì FEDELE, *op. cit.*, 134; FANTOZZI, *op. cit.*, p. 98; GRIPPA SALVETTI, *op. cit.*, p. 32 s.

⁴⁷ Cfr. M. NIGRO, *Studi sulla funzione organizzativa della pubblica amministrazione*, Milano, 1966, p. 160 ss.

⁴⁸ Vedi in tal senso A. BERLIERI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Cost.*, in AA.VV., *Studi in onore di A. D. Giannini*, Milano, 1961, p. 193 ss.; A. AMATUCCI, *Il procedimento impositivo delle prestazioni tributarie nella costituzione*, in *Rass. Dir. Pubbl.*, 1964, 10; A.A. CERVATI, *La delega legislativa*, Milano, 1972, p. 85 ss.

D'altro lato, qualora si fosse deciso di attribuire il potere tributario direttamente all'Esecutivo escludendo il ricorso alla procedura parlamentare, si sarebbero prodotti proprio gli effetti diversi rispetto a quelli sopra indicati e cioè:

unilaterale applicazione delle tesi della maggioranza senza confronto con le opinioni della minoranza;

opacità del processo decisionale, poiché le attività del Governo sono in buona parte coperte dal segreto di Stato e comunque non mostrano il medesimo grado di trasparenza delle procedure parlamentari;

immediatezza delle norme, stante la velocità della procedura decisionale del Governo (che può assumere, come noto, provvedimenti normativi anche in poche ore).

In questa prospettiva appare evidente che l'opzione assunta nelle costituzioni moderne a favore della riserva di legge è da considerare come una scelta della procedura istituzionale più garantista rispetto all'interesse pubblico generale⁴⁹. Il ricorso alla legislazione primaria per la disciplina del potere tributario – e dunque l'attribuzione della competenza normativa al Parlamento – risponde al convincimento che in una società pluralista e democratica l'introduzione delle norme nell'ordinamento tributario non possa essere rimessa al decisionismo dell'Esecutivo, ma debba invece essere affidata al più meditato e ragionevole percorso parlamentare⁵⁰. Evidentemente, si intende in tal modo evitare una possibile deriva totalitaria ed al contempo preservare la polifonia della comunità nazionale e la ricchezza culturale della società democratica⁵¹.

La riserva di legge assume così la funzione di una “garanzia di procedura”, in quanto destinata ad indicare il riparto delle competenze tra i vari organi dello Stato in ragione della preferibilità di una procedura normativa (quella parlamentare) rispetto ad un'altra procedura (quella della normazione secondaria esercitata dall'Esecutivo)⁵².

⁴⁹ Secondo una linea generale propria dell'utilizzo dello strumento della riserva di legge negli ordinamenti costituzionali moderni. Su questo punto cfr. S. FOIS, *La riserva di legge. Lineamenti storici e problemi attuali*, Milano, 1963, 294 ss.; SORRENTINO – BALDUZZI, *op. cit.*, p. 1212.

Con riguardo alla materia tributaria vedi L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005.

⁵⁰ In tal senso FEDELE, *op. cit.*, p. 135 s.; ID. *Riserva di legge*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, I, 1, Padova, 1994, 159; ANTONINI, *op. cit.*, p. 490.

⁵¹ In tal senso BORIA, *op. cit.*, p. 455 ss.

Spunti a favore di una attuazione della riserva di legge in materia tributaria come forma di garanzia dell'assetto democratico di una comunità statale si possono ritrovare in M. BERTOLISSI, *Autonomia e responsabilità*, Napoli, 2015, p. 23 ss., p. 128 ss. e p. 348 ss.

⁵² A tal riguardo, può rilevarsi una tendenziale convergenza della dottrina maggioritaria sulla funzione istituzionale della riserva di legge. Oltre alla dottrina già citata, vedi CIPOLLINA, *op. cit.*, p.

2. La riserva di legge in Italia

2.1. L'art. 30 dello Statuto Albertino

Ispirandosi esplicitamente alla tradizione illuministica francese⁵³, anche in Italia nei primi testi costituzionali venne recepita la formula della riserva di legge⁵⁴.

In particolare, l'art. 30 dello Statuto Albertino recava la medesima norma contenuta nella Costituzione francese del 1814 (in specie nell'art. 48, poi riprodotto nell'art. 40 della Costituzione del 1840) stabilendo che: “*nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle camere e sanzionato dal re*”.

Anche in questo caso veniva prevista l'istituzione di una riserva di legge che valeva ad attribuire la competenza normativa in materia tributaria esclusivamente al Parlamento. Il ruolo dell'Esecutivo veniva limitato soltanto al recepimento formale del provvedimento normativo assunto in base alla procedura parlamentare.

Nella dottrina italiana dell'epoca si diffuse la convinzione che l'istituto della riserva di legge fosse da ricollegare ad una generale istanza di tutela dei valori individuali che vengono sacrificati attraverso il ricorso al prelievo fiscale⁵⁵. Evidentemente emergeva una linea concettuale che si ricollegava al medesimo impianto logico espresso nella tradizione illuministica, e cioè l'esigenza di proteggere la sfera individuale della libertà e della proprietà dei cittadini rispetto all'esercizio del potere tributario⁵⁶.

Se ne può dedurre che anche la riserva di legge espressa dall'art. 30 dello Statuto Albertino mostrava una vocazione garantista in funzione della protezione della parte privata rispetto all'azione dello Stato⁵⁷. In particolare, “si metteva a disposizione dei cittadini un criterio di valutazione idoneo a non

166 ss.; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, p. 216 ss.; L. CARPENTIERI, *Le fonti del diritto tributario*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, p. 141.

⁵³ Vedi P. BISCARETTI DI RUFFIA, *Statuto albertino*, in *Enc. Dir.*, XLIII, Milano, 1994, p. 985.

⁵⁴ Vedi in argomento UCKMAR, *op. cit.*, p. 22 ss.

⁵⁵ Vedi F. RACCIOPPI – I. BRUNELLI, *Commento allo Statuto del Regno*, Torino, 1909, II, p. 183 ss.; G. RICCA SALERNO, *Le entrate ordinarie dello Stato*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo*, diretto da V. E. Orlando, Milano, 1932, p. 163 ss.

⁵⁶ In argomento vedi RICCA SALERNO, *op. cit.*, p. 163 che osserva come “*il consenso dei contribuenti all'imposta, più che la volontà del popolo, significava in quel momento il privilegio e la forza delle classi dominanti che con le loro franchigie e prerogative limitavano il potere frenavano l'arbitrio dei principi*”. Cfr. F. CAMMEO, *Le tasse e la loro costituzionalità*, in *Giur. It.* 1899, IV, p. 207 ss.

⁵⁷ A. FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario della Costituzione italiana*, a cura di V. Scialoja e G. Branca, Bologna – Roma, 1978, p. 25 ss.; P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. IV, sez. comm.*, Torino, 1997, p. 36.

rendere meramente formale, bensì consapevole, il consenso esercitato in sede d'istituzione delle imposte"⁵⁸.

2.2. L'art. 23 della Costituzione Italiana

Nelle moderne costituzioni democratiche è pressoché generalizzato il ricorso a disposizioni che prevedono espressamente la riserva di legge in materia tributaria⁵⁹.

Nella Costituzione italiana è prevista una norma che disciplina la fase normogenetica delle entrate coattive (e cioè la fase della introduzione delle norme) e segnatamente l'art. 23 collocato all'interno del titolo dedicato ai "rapporti civili"⁶⁰.

In particolare, nell'art. 23 Cost. è stabilito che "*nessuna prestazione patrimoniale o personale può essere imposta se non in base alla legge*", con ciò fissandosi il principio della riserva di legge per la regolazione del sistema delle fonti normative⁶¹.

Gli elementi fondamentali di tale norma possono essere individuati nei seguenti punti:

- la materia tributaria – in quanto prestazione patrimoniale imposta – è coperta dalla riserva di legge; pertanto, essa può essere disciplinata da fonti primarie aventi la funzione della legge;
- l'inciso "in base alla legge" sta ad indicare il carattere "relativo" della riserva di legge; è ammesso pertanto che la disciplina tributaria sia regolata anche da fonti secondarie, purché coerenti e coordinate nella base essenziale dalla fonte primaria (per l'appunto dalla legge);
- l'ambito di applicazione della riserva è riferito alle prestazioni patrimoniali e personali; si tratta dunque di una regola non riguardante esclusivamente i tributi, bensì estesa a tutte le prestazioni obbligatorie (non solo patrimoniali, ma anche personali).

⁵⁸ ANTONINI, *op. cit.*, p. 488.

⁵⁹ Vedi a tal riguardo UCKMAR, *op. cit.*, p. 31 ss.; M.A. GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione*, Milano, 1998, p. 17 ss.; R.Y. SALCEDO YOUNES – A.A. LLANES ARENAS, *Principios tributarios de rango constitucional. Principio de reserva de ley y de irretroactividad*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, Bogotá – Napoli, 2011, III, p. 169 ss.

⁶⁰ Per una analisi della norma rispetto alle finalità perseguite nel disegno costituzionale originario vedi A.D. GIANNINI, *I rapporti tributari*, in AA.VV., *Commentario sistematico alla Costituzione italiana*, a cura di P. Calamandrei, Firenze, 1950, I, p. 274 ss.; CIPOLLINA, *op. cit.*, p. 164 ss.

⁶¹ La definizione della norma contenuta nell'art. 23 Cost. come principio della "riserva di legge" è del tutto consolidato nella dottrina italiana: vedi, a titolo di primo riferimento bibliografico, S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità in materia di imposte*, Padova, 1957; A. FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario della Costituzione italiana*, a cura di V. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1978, p. 29 ss.; Id. *La riserva di legge*, in AA. VV. *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, vol. I, tomo I, Padova, 1994, p. 157 ss.

L'art. 23 Cost. va peraltro coordinato con altre norme dell'ordinamento costituzionale che stabiliscono riserve di legge che riguardano, almeno per taluni profili, la materia tributaria. Possono menzionarsi a tal riguardo: l'art. 14 Cost, con riguardo alla limitazione della libertà di domicilio per motivi di controllo fiscale; gli artt. 41 e 42 Cost. che prevedono forme di garanzia specifica rispetto alle possibili limitazioni della libertà di impresa e della proprietà privata⁶²; l'art. 75 Cost. che sancisce il divieto di referendum abrogativo per le leggi tributarie⁶³; l'art. 81 Cost. in tema di equilibrio patrimoniale della finanza pubblica (come riformato dopo la legge costituzionale n. 1/2012)⁶⁴.

2.3. La riserva di legge in senso relativo

La regola contenuta nell'art. 23 Cost. contiene l'enunciazione di una formula che richiama una precisa tipologia di riserva di legge: il sintagma "*in base alla legge*" sta infatti ad indicare che la legge deve contenere la base della disciplina fiscale, permettendo che la parte non essenziale della disciplina del tributo sia regolata attraverso le fonti secondarie.

Riprendendo una tradizionale classificazione del diritto costituzionale, la riserva di legge dell'art. 23 Cost. viene pertanto qualificata come "riserva relativa"⁶⁵, in quanto destinata a regolare solo una parte della fase normogenetica – e cioè l'introduzione di norme riguardanti la parte essenziale della disciplina del tributo – venendo così distinta dalla "riserva assoluta" (che trova applicazione in altre norme costituzionali) mediante la quale l'intera disciplina di una determinata materia è affidata esclusivamente alla fonte primaria (pertanto con esclusione di ogni spazio di competenza alle fonti secondarie)⁶⁶.

La scelta di una riserva di legge "relativa" va intesa come una soluzione di mediazione rispetto alle contrapposte esigenze di affidare solo al Parlamento la competenza a regolare la materia tributaria (come sarebbe avvenuto con la riserva di legge "assoluta") ovvero di escludere del tutto l'intervento della legge (rimettendo l'esercizio del potere tributario direttamente all'E-

⁶² Vedi sul tema FEDELE, *op. cit.*, p. 141 s.; ID. *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, p. 39 ss.

⁶³ Cfr. A. FEDELE, *La nozione di tributo e l'art. 75 Cost.*, in *Giur. Cost.*, 1995, p. 23 ss.; G. FALSITTA, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione tricotomica di tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, p. 261 ss.

⁶⁴ Sulla riforma costituzionale recente in ordine al principio espresso dall'art. 81 Cost. vedi P. BORJA, *Lo Stato impossibile*, Padova, 2013, p. 69 ss.

⁶⁵ Cfr. M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1957, I, 10 ss.; BERLIRI, *op. cit.*, p. 168; BARTHOLINI, *op. cit.*; FEDELE, *op. cit.*, p. 97 ss.

⁶⁶ Va segnalato che secondo parte autorevole, ma minoritaria, della dottrina la riserva dell'art. 23 avrebbe carattere in part assoluto ed in parte relativo; L. PALADIN, *La potestà legislativa regionale*, Padova, p. 983, p. 79 ss.; G. AMATO, *Rapporti fra norme primarie e secondarie*, Milano, 1962, p. 94.

secutivo). Ed invero, la riserva “relativa” permette la coesistenza ed il coinvolgimento di entrambi gli organi dello Stato nella regolazione della funzione fiscale: il Parlamento interviene per la definizione della parte essenziale della disciplina del tributo, e dunque nella definizione del complesso dei principi e della cornice sistematica, così da indicare le linee guida del prelievo impositivo; l'Esecutivo interviene per la fase di dettaglio e per la regolamentazione della fase attuativa anche in ragione delle effettive capacità organizzative della pubblica amministrazione⁶⁷.

La coesistenza di entrambi i poteri istituzionali nella fase normo-genetica, pur in posizioni differenziate vista la prevalenza gerarchica della legge sulle fonti secondarie, consente pertanto di assicurare adeguata flessibilità alle norme tributarie: la base del tributo può essere stabilita agevolmente nell'ambito della procedura parlamentare, senza bloccarsi per esigenze di approfondimento sui dettagli esecutivi o attuativi; al contrario la parte non essenziale – e quindi le regole di determinazione della base imponibile per specifici settori economici, le regole di valutazione o estimative, i profili operativi o organizzativi – può essere disciplinata accuratamente e speditamente dall'Esecutivo attraverso il ricorso alle fonti secondarie.

In tale prospettiva la riserva “relativa” costituisce una forma di bilanciamento dei poteri dello Stato al fine di assicurare il migliore perseguimento dell'interesse pubblico della comunità nazionale⁶⁸.

Pertanto, è ricorrente il convincimento, espresso particolarmente nella giurisprudenza costituzionale, che nella legge devono essere indicati gli elementi idonei a delimitare la discrezionalità della pubblica amministrazione rispetto alla potestà impositiva⁶⁹. La riserva stabilita dall'art. 23 Cost. impone così che la legge determini espressamente i presupposti oggettivi e soggettivi che legittimano la prestazione imposta, evitando di lasciare spazio per l'arbitrio dell'amministrazione finanziaria⁷⁰.

Secondo costante orientamento della giurisprudenza costituzionale⁷¹ la

⁶⁷ In argomento vedi CARPENTIERI, *op. cit.*, p. 142.

⁶⁸ Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 458 ss.

⁶⁹ Cfr. Corte Cost. n. 47/1957, n. 36/1959, n. 51/1960, n. 129/1969, n. 250/1992, n. 11/1997, n. 215/1998, n. 105/2003. In dottrina vedi FEDELE, *op. cit.*, p. 106.

⁷⁰ Tale statuizione è ricorrente nella giurisprudenza costituzionale; cfr. Corte Cost. n. 122/1957, n. 47/1957, n. 180/1996. D'altro lato, talora la Corte Costituzionale ha anche riconosciuto come conformi al principio della riserva di legge disposizioni che non fornivano indicazioni espresse sul presupposto della prestazione imposte, ma si limitavano a renderlo desumibile implicitamente (Corte cost. n. 34/1986, n. 507/1988, n. 236/1994, n. 182/1994). Su tale passaggio esiste una vibrante critica dottrinale che rileva il contrasto con la ratio e la funzione del principio della riserva di legge: cfr. ANTONINI, *op. cit.*, p. 492 ss.

⁷¹ Vedi, *ex multis*, Corte Cost. 28.12.2001, n. 435.

base del tributo va individuata nei seguenti elementi fondamentali della fattispecie tributaria:

- il presupposto di imposta (incluse le regole di esclusione, esenzione o agevolazione)⁷²;
- la base imponibile (o perlomeno i criteri generali di determinazione della base imponibile)⁷³;
- i soggetti passivi⁷⁴;
- l'aliquota di imposta (ovvero i criteri generali di determinazione dell'aliquota di imposta).

In particolare, è diffuso il convincimento che la determinazione quantitativa dell'imposizione non può essere rimessa ad un atto discrezionale del potere esecutivo “*senza indicare alcun criterio né alcun limite*”, poiché “*dalla disciplina legislativa devono anzitutto potersi desumere criteri oggettivi atti a guidare e circoscrivere adeguatamente le scelte relative all'entità della prestazione imposta*”⁷⁵. La base legislativa deve pertanto risultare adeguata ad evitare che la discrezionalità dell'amministrazione “*trasmodi in arbitrio*”⁷⁶.

Con alcune decisioni ispirate al realismo politico, la Corte costituzionale ha altresì precisato che la riserva di legge è rispettata anche se l'esercizio del potere amministrativo è vincolato in base al rispetto di una determinata procedura che fornisca adeguata garanzia di contenimento della pura discrezionalità dell'Esecutivo⁷⁷. In specie, la giurisprudenza costituzionale ritiene rispettata la riserva di legge purché sia indicato un limite massimo dell'aliquota d'imposta, ovvero sia riportato un richiamo al fabbisogno finanziario dell'ente per gestire un determinato servizio pubblico, ovvero ancora sia prevista la partecipazione di un organo tecnico alla formazione della decisione normativa⁷⁸.

Sempre secondo l'orientamento della Corte costituzionale la normazione secondaria può essere adottata per definire le regole di specificazione della base imponibile ed in specie le norme di valutazione o stima delle grandezze economiche assunte nel presupposto o nella base imponibile⁷⁹,

In dottrina, A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Vol. II, Milano, 1957, p. 203 ss.; FEDELE, *op. cit.*, p. 107 ss.

⁷² Cfr. Corte Cost. n. 51/1960.

⁷³ Cfr. Corte Cost. n. 16/1965, n. 435/2001, n. 105/2003.

⁷⁴ Cfr. Corte Cost. n. 93/1963.

⁷⁵ Corte Cost. 28.12.2001, n. 435; Corte Cost. 1.4.2003, n. 105.

⁷⁶ Si tratta di un passaggio consolidato nella giurisprudenza costituzionale: vedi Corte Cost. n. 4/1957, n. 30/1957, n. 122/1957, n. 36/1959, n. 65/1962, n. 67/1973, n. 507/1988, n. 341/2000. Sul punto cfr. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 91 s.

⁷⁷ Corte Cost. 5.2.1986, n. 34; Corte Cost. 5.5.1988, n. 588.

⁷⁸ Vedi Corte Cost. 27.6.1957, n. 36; 6.7.1960, n. 51; 18.6.1963 n. 93; 23.6.1964, n. 58; 9.4.1969, n. 72; 28.12.2001, n. 435; 1.4.2003, n. 105. Cfr. sul punto FEDELE, *op. cit.*, p. 111 ss.

⁷⁹ Vedi Corte Cost. n. 48/1961, n. 127/1963, n. 129/1969.

nonché per disciplinare la fase di attuazione dei tributi e quindi i procedimenti della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione dei tributi⁸⁰.

È appena il caso di rilevare che è escluso il ricorso alle fonti secondarie per altri profili della disciplina tributaria in applicazione di altre regole di riserva di legge (e segnatamente per le sanzioni, amministrative e penali, ai sensi dell'art. 25 Cost. e per la tutela giurisdizionale dei diritti, ai sensi dell'art. 24 Cost.).

2.4. La categoria delle “prestazioni patrimoniali imposte”

Nella tradizione giuridica italiana era diffuso il convincimento che quando lo Stato interveniva con provvedimenti ablatori destinati ad alterare l'equilibrio del mercato occorresse stabilire misure a protezione della sfera di libertà patrimoniale dei privati. La fissazione della riserva di legge – e dunque il riconoscimento della necessità di determinare con lo strumento legislativo i criteri e le modalità dell'intervento pubblico nell'economia di mercato – era così individuata come adeguata forma di tutela delle libertà individuali.

In tale prospettiva venne identificata una categoria unitaria di prestazioni patrimoniali dovute dai consociati in ragione dell'esercizio del potere di supremazia da parte dello Stato (denominata per l'appunto “prestazioni imposte”) da contrapporre alle prestazioni patrimoniali convenute nell'ambito delle attività di libero scambio espletate sul mercato⁸¹.

È appena il caso di rilevare che la regola sulla riserva di legge dell'art. 23 riguarda tanto le prestazioni patrimoniali quanto le prestazioni personali che siano imposte dallo Stato ai cittadini: le prestazioni personali si risolvono in attività o atti il cui svolgimento è stabilito obbligatoriamente per il privato dallo Stato per ragioni di interesse pubblico generale (come ad es. il servizio militare, quando previsto come obbligo, le prestazioni dei medici in casi di emergenza, il gratuito patrocinio degli avvocati etc.) e comportano una limitazione della auto-determinazione nella destinazione delle proprie energie fisiche o intellettuali⁸²; le prestazioni patrimoniali mostrano una attitudine ad incidere sul patrimonio del privato.

Le prestazioni patrimoniali imposte autoritativamente dallo Stato o da

⁸⁰ Corte Cost. n. 127/1988.

In argomento vedi A. FEDELE, *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, I, p. 241 ss.; ID., *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1992, I, p. 463 ss., secondo il quale la disciplina procedimentale può ben riguardare interessi di carattere sostanziale dei contribuenti e quindi presentare la medesima *ratio* sottesa alla copertura della disciplina sostanziale mediante la riserva di legge.

⁸¹ Vedi sull'argomento FEDELE, *op. cit.*, p. 26 ss.; ID., *Prestazioni imposte*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991.

⁸² Sul concetto di prestazione personale imposta cfr. FEDELE, *op. cit.*, p. 37 ss.

altri enti pubblici costituiscono un *genus* che ricomprende tutte le decurtazioni patrimoniali subite dal consociato in maniera obbligatoria in seguito ad una previsione di legge: sotto tale profilo l'elemento qualificante della categoria giuridica è rinvenibile nella coattività della prestazione patrimoniale e la *ratio* della norma di garanzia prevista dall'art. 23 va riconosciuta nella attitudine a determinare la decurtazione del patrimonio del consociato⁸³.

All'interno di questo *genus* possono ricomprendersi varie *species*, tra cui le più rilevanti sono costituite dal tributo, dalle ablazioni obbligatorie e dai prezzi pubblici. Evidentemente il tratto concettuale che vale a distinguere le varie *species* è costituito dal profilo funzionale della prestazione patrimoniale: in particolare il tributo si connota per la funzione fiscale perseguita dalla prestazione patrimoniale imposta al contribuente⁸⁴.

Devono essere escluse dalle prestazioni patrimoniali imposte quelle prestazioni che, pur producendo effetti ablatori reali del patrimonio individuale, non sono ispirate ad una logica di depauperamento, bensì appaiono finalizzate a limitare la proprietà per interessi di carattere generale (producendo peraltro la sostituzione di beni e diritti con altri valori, come avviene ad es. con le espropriazioni per pubblica utilità in cui il bene espropriato viene sostituito con un indennizzo pubblico)⁸⁵.

La problematica maggiore è rappresentata dalle prestazioni patrimoniali a cui corrisponde un'attività pubblica volta a produrre un incremento del patrimonio individuale attraverso una logica giuridica di tipo corrispettivo o sinallagmatico. A tal riguardo la giurisprudenza costituzionale e la dottrina hanno ravvisato la linea di discriminazione tra le prestazioni imposte e le prestazioni a contenuto negoziale escluse da tale categoria nella esistenza di una coattività della disciplina volta a produrre un depauperamento sostanziale del patrimonio del consociato. Si è così definita la formula della "imposizione di fatto" (anche detta "imposizione in senso sostanziale") per indicare ogni prestazione patrimoniale (anche non tributaria) in cui appaia prevalente l'elemento della autoritatività rispetto alla libera determinazione del contenuto della prestazione⁸⁶.

⁸³ È consolidata l'affermazione nella giurisprudenza costituzionale che la prestazione imposta è "stabilita come obbligatoria a carico di una persona senza che la volontà di questa vi abbia concorso"; Corte Cost. n. 4/1957, n. 30/1957, n. 36/1959, n. 51/1960, n. 65/1962, n. 55/1963.

⁸⁴ In tal senso A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, 22; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 51.

⁸⁵ Ablazioni reali a cui si applica il principio espresso dall'art. 42 Cost. In argomento vedi FEDELE, *op. cit.*, p. 47 s.

Nella giurisprudenza costituzionale è precisata la distinzione tra misure ablativo reali (come l'espropriazione) a cui si applica l'art. 42 Cost. e misure ablativo obbligatorie a cui si applica l'art. 23 Cost; vedi Corte Cost. n. 5./1962, n. 99/1976, n. 290/1987.

⁸⁶ Vedi FANTOZZI, *op. cit.*, p. 25.

È dunque il profilo della autoritatività dell'intera disciplina (e non soltanto della fonte dell'obbligazione) che vale a ricondurre le decurtazioni patrimoniali imposte dallo Stato ai privati alla categoria delle prestazioni patrimoniali imposte⁸⁷. Ne discende pertanto un sensibile allargamento di tale categoria in ragione dell'intervento dello Stato quale fattore limitativo delle libertà individuali.

Sono invece da ritenere escluse dalla categoria delle prestazioni patrimoniali imposte le decurtazioni disciplinate da altre regole costituzionali, quali ad es. le sanzioni (regolate dall'art. 25 Cost.)⁸⁸, e le limitazioni dell'iniziativa economica privata (definita dall'art. 41 Cost.).

3. I rapporti tra riserva di legge e autonomia normativa degli enti territoriali minori

3.1. L'autonomia tributaria degli enti locali come fattore delimitativo della riserva di legge

La portata della riserva di legge è individuata anche in ragione della rilevanza che assume l'autonomia tributaria degli enti territoriali minori, in quanto elemento fondamentale del grado di autonomia politica e di autonomia finanziaria dei centri de-localizzati di governo e, dunque, della capacità delle fonti legali di intervenire nella determinazione delle fattispecie tributarie⁸⁹.

Invero, la fissazione di una sfera di autonomia impositiva in capo agli enti territoriali minori costituisce uno dei tratti qualificanti del federalismo (ed in particolare, ovviamente, del federalismo fiscale), in quanto elemento concettuale che vale ad attribuire un potere di stabilire ed attuare i tributi a carattere locale secondo una logica di indipendenza rispetto al potere statale⁹⁰. Così,

⁸⁷ Cfr. FEDELE, *op. cit.*, p. 46; ID. *Prestazioni imposte*, cit., p. 13.

⁸⁸ In tal senso vedi RUSSO *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, p. 44.

Va osservato che secondo l'orientamento prevalente della Corte costituzionale, le sanzioni amministrative vanno riportate alla riserva di cui all'art. 23 Cost. e non anche a quella stabilita dall'art. 25 Cost. (che riguarderebbe pertanto essenzialmente le sanzioni penali). Cfr. *ex multis*, 15.5.1963, n. 68; 18.2.1970, n. 19; 14.3.1984, n. 68; 10.12.1987, n. 502; 14.4.1988, n. 447.

⁸⁹ Vedi, in argomento, F. AMATUCCI, *Federalismo (Dir. Trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani* on line; AA.VV., *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di E. La Scala, Torino, 2011;

⁹⁰ In questo senso chiaramente F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali e l'imposta sui cespiti immobiliari*, Bologna, 1979, ID., *Federalismo fiscale*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1996; ID., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 1033 ss. Vedi sul medesimo argomento dell'autonomia tributaria degli enti territoriali minori F. PUTZOLI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Padova, 1996; F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002; S.F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale*, Milano, 2003; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005; G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012.

l'autonomia decisionale in ambito tributario emerge come il vero elemento discriminante di un assetto federalista, poiché permette di sganciare la funzione ordinatrice da un unico centro regolatore (dallo Stato cioè) favorendone piuttosto una de-localizzazione nei vari centri regolatori identificabili in sede periferica (e dunque nei vari enti locali)⁹¹.

L'autonomia è un concetto relazionale poiché designa la condizione giuridica in cui si viene a trovare un ente rispetto ad un altro ente (e non anche la condizione in cui si viene a trovare un ente di per sé stesso)⁹². In linea di massima l'autonomia viene riconosciuta per qualificare i rapporti tra enti sotto-ordinati, non originari e/o non sovrani rispetto ad un ente sovra-ordinato, originario e/o sovrano⁹³; in questa prospettiva l'autonomia vale a qualificare tipicamente l'antagonismo del potere degli enti territoriali minori rispetto al potere dello Stato, ma può essere utilizzata anche per indicare la relazione tra due enti territoriali minori (ad es. tra Regione, ente sovra-ordinato, e Comune, ente sotto-ordinato).

Coerentemente con tale connotato relazionale, l'autonomia si esprime attraverso il riconoscimento di una sfera di competenza di un ente rispetto ad un altro. L'autonomia consiste cioè nella attribuzione ad un ente sotto-ordinato di un potere di intervenire, in forma esclusiva o concorrente, nella conformazione giuridica di una serie di situazioni giuridiche. Tale potere viene esercitato dall'ente sotto-ordinato sulla base di valutazioni e scelte autodeterminate, formulate attraverso procedure riferibili esclusivamente agli organi dell'ente medesimo e con indipendenza rispetto alla volontà dell'ente sopra-ordinato.

Infine, l'autonomia consiste tipicamente nella capacità di definire su base normativa le situazioni giuridiche nella propria sfera di competenza e si realizza pertanto attraverso l'esercizio di un potere normativo⁹⁴. È probabilmente inutile richiamare la stessa formula letterale⁹⁵, per rilevare che

⁹¹ Cfr. P. BORJA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 918 ss.

⁹² Si richiama in tal senso la nota ricostruzione di S. ROMANO, *Autonomia*, in *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1953, p. 17.

⁹³ Cfr. G. DELLA CANANEA, *Autonomia regionali e vincoli comunitari*, in AA.VV., *Gestione delle risorse e finanziamento degli enti locali*, a cura di V. Ficari L. Giovannelli e G. Carboni, Torino, 2008, p. 73 s.

⁹⁴ L'autonomia degli enti territoriali minori è infatti tradizionalmente ricondotta alla auto-determinazione delle scelte di indirizzo e di governo della comunità locale da realizzare attraverso un potere normativo. In tal senso vedi C. ESPOSITO, *Autonomia locale e decentramento amministrativo nell'art. 5 Cost.*, in AA.VV., *La Costituzione italiana*, Milano, 1954, p. 74 ss; M.S. GIANNINI, *Autonomia (teoria generale e diritto pubblico)*, in *Enc. Dir.*, IV, Milano, 1959, 356 ss.

Con particolare riferimento all'autonomia finanziaria vedi AMATUCCI, *op. cit.*

⁹⁵ Il sintagma "autonomia" nel suo significato originale greco si traduce con l'espressione "governare con le proprie leggi"; a puro titolo di richiamo bibliografico cfr. L. ROCCI, *Vocabolario greco - italiano*, Roma, 2008, p. 308.

l'autonomia esprime l'attitudine di un ente a regolare fattispecie giuridiche rientranti nell'ambito assegnato alla propria sfera di competenza. Ne consegue evidentemente che l'autonomia può essere ricostruita essenzialmente in relazione alla funzione normativa (e dunque ai poteri legislativi e regolamentari) assegnata nel settore ordinamentale di riferimento⁹⁶.

Così delineata in generale l'autonomia degli enti sotto-ordinati rispetto allo Stato si può osservare che l'autonomia tributaria presenta i medesimi tratti concettuali con riferimento alla funzione tributaria e precisamente:

indica tipicamente una relazione di indipendenza degli enti territoriali minori (Regioni, Comuni e Province) rispetto al potere tributario dello Stato (anche se può esprimere la relazione di indipendenza di enti territoriali sotto-ordinati rispetto ad altri enti territoriali sovra-ordinati)⁹⁷;

implica il riconoscimento di una sfera di competenza fiscale, esclusiva o concorrente, a favore dell'ente sotto-ordinato⁹⁸;

attiene all'esercizio del potere normativo in materia tributaria da parte degli enti territoriali minori⁹⁹.

Occorre peraltro osservare che l'autonomia tributaria non presenta una corrispondenza biunivoca con l'autonomia finanziaria: tale ultimo concetto comprende infatti il primo, implicandolo come un presupposto secondo una relazione di dipendenza funzionale¹⁰⁰. Ed invero, i due concetti si pongono in una relazione di continenza, secondo la logica dei cerchi concentrici: l'autonomia tributaria costituisce così uno dei fattori essenziali dell'autonomia finanziaria, soprattutto in un assetto ispirato ad un ampliamento dei poteri impositivi in capo agli enti territoriali minori, ma non è in grado di esaurirla, potendo questa esprimersi attraverso forme di entrata diverse rispetto alle prestazioni tributarie (come avviene ad es. in un contesto di finanza derivata)¹⁰¹.

Inoltre, l'autonomia tributaria non costituisce un monolite concettuale, in quanto assume toni giuridici e sfumature d'intensità che consentono di

⁹⁶ Vedi in tal senso, anche per ulteriori riferimenti bibliografici, F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979; F. PUTZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Padova, 1996.

⁹⁷ Cfr. F. GALLO, *Federalismo fiscale*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1996, 3; ID., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 585 ss; PUTZOLU, *op. cit.*

⁹⁸ Cfr. GALLO, *op. cit.*, p. 3 e p. 4 s; PUTZOLU, *op. cit.*, cit.

⁹⁹ Cfr. GALLO, *op. cit.*, p. 13 ss.; ID., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed enti locali*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 2007 ss.

¹⁰⁰ Vedi P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I, p. 886 ss.; AMATUCCI, *op. cit.* In argomento vedi altresì R. PEREZ, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 90 ss.

¹⁰¹ In tal senso E. DE MITA, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, in AA.VV., *Problemi economici e finanziari delle regioni*, Milano, 1976, p. 109.

graduarla in una pluralità di livelli intermedi ⁽¹⁰²⁾. In specie, la potestà di stabilire e di introdurre i tributi locali (definendone la fattispecie e gli altri elementi qualificanti della struttura giuridica) si combina variamente con il potere di definire le norme riguardanti la liquidazione, l'accertamento, la riscossione e le altre regole a carattere procedimentale. Si può così ragionevolmente sostenere che l'autonomia tributaria non costituisce un principio di diritto da giudicare nei termini della alternativa secca "esistenza/inesistenza", bensì rappresenta piuttosto un parametro per la valutazione del grado di maturazione del federalismo fiscale ¹⁰³. L'esame del quadro normativo sviluppato in un determinato momento storico con riguardo all'autonomia tributaria può servire così per la comprensione delle linee di evoluzione del federalismo fiscale e dare elementi di giudizio per apprezzare la capacità impositiva degli enti locali ¹⁰⁴.

Va osservato peraltro che l'autonomia tributaria degli enti territoriali minori si inserisce in un contesto giuridico particolarmente complesso: l'esercizio del potere normativo degli enti locali va esercitato infatti nel rispetto delle regole costituzionali emergenti dal titolo V della nostra Costituzione e nel rispetto degli altri principi costituzionali applicabili alla materia fiscale (e quindi innanzitutto della riserva di legge dell'art. 23 Cost.); inoltre tale potere deve tenere conto degli interventi ripetuti della Corte costituzionale sul tema e dei decreti legislativi di attuazione del federalismo fiscale emanati a seguito della legge quadro n. 42/2011 ¹⁰⁵. Si tratta evidentemente di un potere normativo sottoposto a numerose forme di limitazione e di condizionamento, il cui esercizio non è certamente libero nelle forme e nei contenuti.

3.2. Il riconoscimento dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori come "garanzia di sistema" nella riforma del titolo V della Costituzione

Sulla scia della contro-tendenza avviata negli anni Novanta l'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori è stata significativamente rilanciata dalla riforma federalista attuata di recente in Italia ¹⁰⁶. Nel nuovo disegno del titolo V della Costituzione è stata affermata l'esistenza di un interesse

¹⁰² Vedi V. FICARI, *L'autonomia tributaria degli enti locali e la legge finanziaria del 2007*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 896 ss.

¹⁰³ Cfr. C. PREZIOSI, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, p. 557 ss.

¹⁰⁴ Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 919.

¹⁰⁵ Cfr. in argomento C. BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 1301 ss.; F. AMATUCCI, *Lo stato di attuazione della legge delega n. 42/2009 e l'impatto sul federalismo fiscale municipale*, in *Riv. Trib. Loc.*, 2012, p. 51 ss.

¹⁰⁶ Cfr. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, I, p. 2 ss.; M. CARDILLO, *La potestà tributaria dei comuni*, Roma, 2011, p. 115 ss.

degli enti territoriali minori a regolare la finanza locale in forma autonoma e secondo criteri auto-determinati¹⁰⁷. Inoltre, nei decreti di attuazione della riforma federale (quale prefigurata dalla legge delega n. 42/2011), sono stati significativamente ampliati gli spazi di autonomia degli enti locali attraverso l'attribuzione di una serie di competenze in ordine ai tributi locali (come meglio si indicherà nei paragrafi successivi)¹⁰⁸.

Evidentemente, emerge la convinzione che la capacità di realizzare gli obiettivi e le finalità delle comunità territoriali – che costituisce il tema specifico delle istituzioni locali – non può essere scissa dal potere di gestire i flussi finanziari, sia sul versante della spesa che su quello delle entrate, secondo un criterio di correlazione strumentale tra risorse economiche e risultati politici e sociali¹⁰⁹. Il potere tributario viene così correttamente identificato come funzione primaria ed indeclinabile del ciclo vitale della comunità, in quanto coesistente per il raggiungimento degli scopi di sopravvivenza e di sviluppo espressi dal vivere in società¹¹⁰.

Sembra dunque di potersi sostenere che la consacrazione dell'autonomia finanziaria degli enti locali nel testo novellato dell'art. 119 vale ad esprimere il riconoscimento di un interesse fiscale della comunità locale quale valore costituzionale che fonda l'esistenza di un diritto delle collettività territoriali alla auto-determinazione finanziaria¹¹¹.

D'altro lato, l'art. 119 stabilisce anche il criterio relazionale nei rapporti con lo Stato: per un verso, il concetto stesso di autonomia finanziaria presuppone la fissazione di limiti all'ingerenza del potere statale e la definizione di aree di competenza del potere legislativo e/o regolamentare degli enti territoriali minori; per altro verso, il richiamo espresso all'esigenza di una “*armonia con la Costituzione*” ed ai “*principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*” vale evidentemente ad indicare che l'ordinamento finanziario degli enti a base territoriale non può presentarsi come un sistema auto-generato ed irrelato, bensì deve collegarsi secondo coerenza e congruità con l'ordinamento generale della finanza pubblica. La norma costituzionale non si limita dunque ad enunciare il principio dell'autonomia finanziaria quale valore di rango primario e quale connotato assiologico del sistema della finanza loca-

¹⁰⁷ Vedi su tale argomento GALLO, *op. cit.*, p. 585 ss.; F. PICA, *Le partecipazioni nella riforma del titolo V della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 1233 ss.; M.C. FREGNI, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 683 ss.

¹⁰⁸ A puro titolo indicativo su questo argomento cfr. L. ANTONINI, *Le linee essenziali del nuovo federalismo fiscale*, in AA.VV. *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala, Torino, 2010, p. 58 ss.;

¹⁰⁹ In tal senso chiaramente A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 1532 ss.

¹¹⁰ Vedi FANTOZZI, *op. cit.*, p. 126.

¹¹¹ In tal senso BORIA, *op. cit.*, p. 404 ss.

le, ma fissa altresì la regola che sovrintende alle relazioni orizzontali con un sistema normativo di eguale dignità (quale è il sistema della finanza statale)¹¹².

In questa prospettiva si può ritenere che l'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori costituisca una vera e propria "garanzia di sistema"¹¹³ che vale ad esprimere l'esigenza di proteggere e consolidare l'interesse fiscale degli enti stessi, pur nel coordinamento con gli altri valori primari riconosciuti dalla costituzione in ambito fiscale.

È evidente, in questo contesto normativo, che il processo di recupero dell'autonomia tributaria raggiunge il suo punto più elevato rispetto alla compressione totale generata nella fase originaria dell'ordinamento fiscale nazionale. L'autonomia in materia tributaria assume oggi il ruolo di punto cardinale di riferimento del percorso di sviluppo della finanza locale, costituendo il perno concettuale intorno al quale si costruisce la capacità economica e finanziaria degli enti locali¹¹⁴.

3.3. L'autonomia tributaria degli enti territoriali minori si realizza attraverso l'esercizio del potere normativo

L'autonomia tributaria degli enti territoriali minori consiste essenzialmente nella capacità di regolare le fattispecie sostanziali e le sequenze procedimentali dei tributi locali nell'ambito della competenza attribuita in base al disegno federalista (come definito dalle norme costituzionali e dai decreti attuativi)¹¹⁵.

Evidentemente, esiste pertanto una correlazione tra l'autonomia tributaria e il potere normativo riconosciuto agli enti territoriali minori; si può addirittura sostenere che la latitudine dell'autonomia tributaria è individuabile in relazione al potere normativo assegnato dall'ordinamento agli enti territoriali minori¹¹⁶.

Con riferimento alle Regioni l'autonomia normativa si esprime con diverse modalità: per le Regioni a statuto speciale la disciplina tributaria, perlomeno con riguardo ai profili strutturali e qualificanti, può essere contenuta in norme dello Statuto, che come noto assume carattere costituzionale; per tutte le Regioni può essere adottato lo strumento della legge regionale, che è

¹¹² Cfr. G. FRANSONI – G. DELLA CANANEA, *Art. 119*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, Torino, 2006, p. 2363.

¹¹³ Così espressamente A. URICCHIO, *Tributi comunali e provinciali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, VI, Milano, 2006, p. 6021.

¹¹⁴ Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 920.

¹¹⁵ Cfr. AMATUCCI, *op. cit.*, p. 72 ss.

¹¹⁶ Vedi in argomento, con una analisi di tipo storico e comparativo, B. PEETERS – R. SMET, *Fiscal federalism and no taxation without representation: the historic dimension*, in AA.VV., *History and taxation*, IBFD, Amsterdam, 2022, p. 75 ss.

equiparata pienamente alla legge dello Stato; possono essere adottati anche i regolamenti, nell'ambito dello spazio riservato alla normazione secondaria in base alla regola della riserva relativa di legge (stabilita nell'art. 23 Cost.)¹¹⁷. In sostanza, per le Regioni vengono riproposti strumenti normativi assimilabili, almeno sul piano funzionale, a quelli previsti tipicamente per l'esercizio del potere tributario da parte dello Stato.

Con riferimento agli enti locali (Comuni, Città metropolitane e Province) l'esercizio del potere normativo si esprime unicamente attraverso lo strumento del regolamento, e cioè attraverso l'utilizzo di fonti secondarie (differenti, dunque, dalla legge e dalle altre fonti equipollenti). In questo caso, pertanto, la latitudine dell'autonomia tributaria è identificata in base all'esercizio del potere regolamentare¹¹⁸. Può addirittura stabilirsi una corrispondenza biunivoca tra autonomia tributaria degli enti locali e potere regolamentare, in quanto la dimensione giuridica della prima è verificata in ragione degli spazi normativi assegnati allo strumento del regolamento nella definizione della disciplina dei tributi locali.

L'area di competenza del regolamento degli enti locali è da identificare, ai sensi dell'art. 117 Cost., in relazione alle materie non attribuite alla legislazione esclusiva dello Stato (e quindi estranee al "sistema tributario dello Stato")¹¹⁹. Peraltro, è riconosciuta una competenza esclusiva degli enti locali "in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite" (art. 117 comma 6 ultimo periodo Cost.) che sembra riferirsi anche alle funzioni di attuazione dei tributi locali¹²⁰. In tale ambito di competenza esclusiva i regolamenti di Comuni, Città metropolitane e Province si devono coordinare con le leggi statali e con le leggi regionali, ma non sono subordinati in via gerarchica ad altri regolamenti (statali o regionali) stante l'operatività del principio di competenza¹²¹.

Tale potere regolamentare può essere utilizzato dagli enti locali tanto con riguardo alla parte sostanziale della disciplina impositiva (e quindi alla determinazione degli elementi costitutivi del tributo) quanto e soprattutto con riferimento alla parte procedimentale (e dunque, in particolare, alla fase della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali)¹²².

¹¹⁷ Vedi A. QUATTROCCHI, *La fiscalità delle regioni a statuto ordinario tra autonomia di entrata e tributi propri*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, Milano, 2019, p. 199 ss.

¹¹⁸ In tal senso vedi F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 589.

¹¹⁹ Così A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 86 s.

¹²⁰ FEDELE, *op. cit.*, p. 87.

¹²¹ FEDELE, *op. cit.*, p. 87.

¹²² In argomento cfr. P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, I, p. 410 ss.

3.4. L'esercizio del potere normativo in materia di tributi locali tra principio di competenza e riserva di legge

Una delle questioni più complesse in tema di autonomia tributaria, ed in specie di disciplina dei poteri impositivi degli enti territoriali minori, riguarda la legittimazione soggettiva all'esercizio della funzione regolamentare e la tipologia della fonte normativa adottabile per la configurazione e regolazione del sistema di finanza locale.

Nel nuovo assetto costituzionale è previsto dall'art. 119 Cost. che le Regioni e gli enti locali dispongono del potere di "stabilire ed applicare" i tributi locali e dunque sono destinatari di una competenza normativa da esercitarsi sia pure nel limite dei principi di coordinamento del sistema tributario prefigurati dalla legge statale (oggi esercitata attraverso la legge n. 42/2009)¹²³. Sono dunque definite le sfere di attribuzioni normative degli enti territoriali minori da esercitare in forma concorrente con la funzione di coordinamento riconosciuta allo Stato¹²⁴.

Si può così sostenere che il principio di competenza costituisca il criterio fondante della legittimazione soggettiva all'esercizio della potestà normativa in materia di tributi locali in quanto regola fondamentale della distribuzione della funzione normativa tra i vari enti a base territoriale¹²⁵.

Resta da capire se la regola affermata dall'art. 119 Cost. costituisca una vera e propria riserva di regolamento per le attribuzioni di Comuni e Province ovvero rappresenti una mera conferma della applicabilità del principio di competenza. Sembra preferibile quest'ultima interpretazione: non soltanto infatti è generalmente diffusa la convinzione che l'art. 119 non costituisca una deroga rispetto al generale principio di legalità dei tributi e che non introduca una riserva di regolamento in materia di tributi locali¹²⁶; soprattutto, l'esplicitazione della funzione normativa in materia di attuazione tributaria

¹²³ In generale sui principi di coordinamento rispetto all'esercizio della autonomia tributaria vedi F. SORRENTINO, *Coordinamento e principi costituzionali*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 1568 ss; P. RUSSO – G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 1575 ss.

¹²⁴ Vedi su tale argomento F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 1033 ss; L. DEL FEDERICO, *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*, in AA.VV., *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali*, a cura di V. Ficari, Milano, 2009, p. 1 ss.

¹²⁵ Si tratta di un orientamento ormai consolidato nella dottrina prevalente; vedi in tal senso A. FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in *Trib. Loc.*, 1998, p. 12 ss.; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005, p. 189 ss.; BORIA, *op. cit.*, p. 920 ss.; CARDILLO, *op. cit.*, p. 39 ss.

¹²⁶ In tal senso A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 1525 ss.; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. Dir. trib.*, 2005, I, p. 3 ss.; in senso contrario, peraltro, PREZIOSI, *op. cit.*, p. 576 ss. ed in particolare p. 581 ss.

vale in sostanza a riconoscere l'esistenza di una competenza istituzionale degli enti locali, ma non anche ad affermarne l'esclusività. In altre parole, l'art. 119 Cost. non contiene una regola di attribuzione esclusiva, ma anzi laddove richiama in via generale il coordinamento con i principi del sistema tributario implica la coesistenza delle norme regolamentari con le norme di carattere legale emanate al fine di assicurare omogeneità di funzionamento all'ordinamento fiscale¹²⁷.

È dunque il principio di competenza a costituire il criterio regolatore della autonomia normativa in tema di tributi locali: alla legge dello Stato ed eventualmente alla legge regionale spetta la definizione dei principi generali di coordinamento (rispettivamente con riguardo al sistema dei tributi ed agli interessi generali, economici sociali e politici, della comunità nazionale e regionale)¹²⁸ ed in specie l'inquadramento della struttura dei tributi locali; mentre al potere regolamentare degli enti locali compete la definizione analitica e puntuale delle norme in materia sostanziale e procedimentale nel rispetto dei principi generali e della struttura del tributo definita nella legge di coordinamento.

È appena il caso di osservare che, proprio in ragione del principio di competenza, il coordinamento esercitato da Stato e/o Regioni non può in ogni caso spingersi oltre l'ambito di una funzione generale di inquadramento della struttura del tributo, poiché altrimenti finirebbe per comprimere eccessivamente gli spazi di autonomia degli enti territoriali¹²⁹.

D'altronde il riconoscimento di una sfera di competenze normative va conciliata con il sistema delle fonti ed in specie con il principio della riserva di legge, in virtù del quale le prestazioni tributarie devono essere stabilite sulla base di una fonte avente forza di legge (art. 23 e art. 117 Cost.). Va rilevato, a tal riguardo, che il tema della potestà normativa degli enti territoriali minori assume profili differenti a seconda che si tratti di Regioni o enti locali¹³⁰.

In particolare, per gli enti locali (e cioè Comuni e Province) la riserva di legge esclude che i tratti identificativi della prestazione tributaria possano essere determinati attraverso l'impiego di una fonte secondaria, occorrendo sempre la individuazione degli stessi in un atto avente forza di legge. Pertanto, dovrà essere la legge statale ovvero la legge regionale a fissare gli elementi qualificatori della fattispecie impositiva, pur se con connotati di flessibilità superiore rispetto a quelli usualmente applicati nell'ambito della fiscalità

¹²⁷ Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 924.

¹²⁸ Su tale punto cfr. V. FICARI, *Conclusioni: il cammino dei tributi propri verso i decreti legislativi delegati*, in *Riv. Dir. Trib.* 2010, I, p. 89 ss.

¹²⁹ Cfr. Corte Cost. sentenza n. 30/2005. In dottrina vedi in tal senso GIOVANARDI, *op. cit.*, p. 41.

¹³⁰ Vedi su tale argomento FRANSONI, *op. cit.*, p. 1180; A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le regioni*, 2003, p. 49.

statale¹³¹. A tal proposito si può rilevare come la disciplina normativa possa essere definita in un sistema a tre livelli (legge statale, legge regionale e potere regolamentare degli enti locali) ovvero in un sistema a due livelli (legge statale o legge regionale, potere regolamentare degli enti locali)¹³².

La tesi tradizionale, avallata in modo consolidato dalla giurisprudenza di Corte Costituzionale, consiste nella assegnazione alla legge della funzione identificativa del presupposto e dei soggetti passivi in quanto aspetti che caratterizzano in modo essenziale il tributo e, conseguentemente, nella attribuzione ai regolamenti della disciplina delle aliquote e della base imponibile, trattandosi di parti della fattispecie impositiva che seguono necessariamente la definizione dei requisiti soggettivi ed oggettivi della fattispecie medesima e dunque rispetto alle quali la discrezionalità dei titolari dei poteri normativi secondari è sottoposta ad un contenimento fisiologico¹³³.

Inoltre, anche con riguardo ai requisiti soggettivi ed oggettivi, la riserva di legge richiede non tanto che la fonte primaria individui la fattispecie impositiva in termini analitici e casistici, realizzando una disciplina esaustiva, bensì che definisca le categorie di fatti e di soggetti cui si applica il tributo, potendosi affidare alla fonte secondaria il compito di selezionare in tale ambito le fattispecie concretamente rilevanti¹³⁴. In altre parole, la riserva impone una legiferazione “per tipo” e non “per specie”, che si esplica in sostanza nella identificazione di ampie categorie di fattispecie omogenee e non richiede la definizione di fattispecie puntuali¹³⁵.

Va osservato inoltre che la riserva di legge regionale (di cui all’art. 117 Cost.) mostra un grado di flessibilità superiore a quella prevista per la riserva

¹³¹ Vedi G. AMATO, *Rapporti tra norme primarie e norme secondarie*, Milano, 1962, p. 120 ss.; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967, I, p. 50; FEDELE, *op. cit.*, p. 16; ID. *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario* a cura di A. Amatucci, Padova, 1994, p. 169 ss.; L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, I, 584; F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 585 ss.; F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002, p. 245 ss.; L. ANTONINI, *Art. 23*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, Torino, 2006, p. 497.

¹³² Vedi Corte Cost. sentenza n. 37/2004. Su tale argomento cfr. V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali*, in AA.VV. *Gestione delle risorse e finanziamento degli enti locali territoriali*, a cura di V. Ficari, L. Giovannelli e G. Carboni, Torino, 2008, p. 7 ss.; L. ANTONINI, *Le linee essenziali del nuovo federalismo fiscale*, in AA.VV., *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A.E. La Scala, Torino, 2010, p. 62 s.

¹³³ Cfr. FEDELE, *op. cit.*, p. 177 ss.; ID. *La potestà impositiva degli enti locali*, cit., 15. Con particolare riguardo al nuovo assetto federale cfr. A. GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, p. 27 ss. (ed in specie p. 38 ss.).

¹³⁴ Cfr. PERRONE, *op. cit.*, p. 583 ss.; L. TOSI, *Finanza locale*, Dig. Iv, Sez. Comm, Aggiornamento, Torino, 2000, p. 290 ss.

¹³⁵ Vedi in tal senso FEDELE, *op. cit.*, p. 16 ss.

di legge statale, in quanto sembra riferirsi ai principi generali e non anche alla normativa analitica e di dettaglio della disciplina dei tributi locali¹³⁶.

In tale contesto è da rilevare che l'art. 52 del D. Lgs. n. 446/1997 si allinea pienamente a tale impostazione generale laddove stabilisce (al primo comma) che il regolamento di province e comuni in materia di entrate tributarie non può disciplinare "l'individuazione e definizione" di fattispecie imponibili (e cioè presupposto del tributo), soggetti passivi ed aliquota massima dei singoli tributi. Evidentemente tale norma recepisce il principio di competenza – e dunque fissa il potere impositivo degli enti territoriali minori da esercitare con il regolamento – ma al contempo assume il limite costituito dal principio di riserva di legge (esplicitando peraltro l'orientamento consolidato della giurisprudenza costituzionale sopra riportato)¹³⁷.

Va segnalato altresì che sulla medesima linea concettuale si pone l'art. 12 della legge n. 42/2009 laddove stabilisce che gli elementi fondamentali dei tributi comunali sono fissati dalla legge statale¹³⁸.

Non è peraltro del tutto chiaro cosa succeda in caso di vuoto normativo derivante dal mancato esercizio della competenza istituzionale. Da un lato, infatti, si può ritenere che laddove lo Stato non definisca il quadro dei principi generali attraverso una apposita legge di coordinamento, i singoli enti territoriali sono da ritenere legittimati a sviluppare la disciplina dei tributi locali secondo criteri auto-determinati¹³⁹. Dall'altro lato, qualora esista solo la disciplina generale emanata dallo Stato e manchi invece la disciplina puntuale, sostanziale e procedimentale, del tributo da parte degli enti locali, è meno agevole capire quale sia la normativa applicabile. Onde evitare che possano ingenerarsi rischi di paralisi applicative dei tributi locali, sembra preferibile accogliere una interpretazione meno rigorosa del principio di competenza,

¹³⁶ Vedi GALLO, *op. cit.*, p. 590; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, p. 1179; FANTOZZI, *op. cit.*, p. 21 ss.; G. MARONGIU, *Evoluzione e lineamenti della finanza locale in Italia*, in *Fin. Loc.*, 2006, p. 47 ss.; S. SAMMARTINO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, in AA.VV., *Il nuovo modello costituzionale della finanza locale*, a cura di A. Piraino, ed. Rubettino – Catanzaro, 2004; G. MARINI, *Profili problematici e prospettive dell'autonomia tributaria degli enti locali*, in AA.VV. *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali*, a cura di V. Ficari, Milano, 2009, p. 98 s.; V. FICARI, *Sentenza n. 102/2008 della Corte costituzionale e disegno di legge delega n. 1117: prospettive divergenti*, in AA.VV., *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali*, a cura di V. Ficari, Milano 2009, p. 120 s; AMATUCCI, *op. cit.*, p. 25 ss.

¹³⁷ In tal senso vedi FEDELE, *op. cit.*, p. 1530.

¹³⁸ Cfr. AMATUCCI, *op. cit.*, p. 38.

¹³⁹ In tal senso si richiamano le note sentenze della Corte costituzionale n. 37/2004 e n. 102/2008, ove si prevede che le Regioni possano istituire e regolare tributi propri purché nel rispetto dei principi generali del sistema dei tributi (e dunque anche in assenza di una legge di coordinamento che espliciti tali principi). Sul tema vedi AA.VV., *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza 103/2008) e disegno di legge delega*, a cura di V. Ficari, Milano, 2009; GIOVANARDI, *op. cit.*, p. 41 ss.

considerando in ogni caso ammissibile che la legge dello Stato, in fase di istituzione del tributo, disciplini anche in termini puntuali la materia sostanziale e procedimentale dei tributi locali, ferma rimanendo la derogabilità di tale normativa statale qualora il potere spettante agli enti territoriali sia effettivamente esercitato¹⁴⁰.

¹⁴⁰ In questo senso si è espressa la Corte Cost. con la sentenza n. 37/2004 laddove ha affermato che in attesa di una legge dello Stato che stabilisca i principi fondamentali di coordinamento, la disciplina dei tributi locali rientra comunque nella competenza dello Stato.