

# Dottrina e Dottrine

*Rassegna Tributaria, 4 / 2008, p. 919*

## **I PRINCIPI DI DIRITTO TRIBUTARIO: PROBLEMI ATTUALI (\*)**

Franco Gallo

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** I principi dell'ordinamento tributario nazionale e il diritto comunitario - **3.** I principi fondamentali tributari e il federalismo fiscale - **3.1.** (*Segue*): quanto alle Regioni a statuto ordinario - **3.2.** (*Segue*): quanto alle Regioni a statuto speciale - **3.3.** Una breve conclusione.

**1. Premessa** - Il rinnovato interesse, in Italia e in Europa, per i principi del diritto - di cui questo convegno è una testimonianza - fa curiosamente riscontro alla continua perdita di efficacia nella coscienza sociale di quelle regole giuridiche, di rango inferiore, prodotte da una massa sempre più fluttuante di leggi occasionali ed effimere. Quasi come se esistesse una inconsapevole sotterranea tendenza della società a compensare l'affievolimento del peso etico-sociale delle norme ordinarie con il rafforzamento dei principi.

Con riferimento alla materia tributaria questo fenomeno è facilmente rilevabile se si ha riguardo, da una parte, al tumultuoso, spesso confuso, fluire delle più diverse regole sostanziali e procedimentali di quest'ultimo ventennio e, dall'altra, alla continua produzione di regole generali e di principio quali sono quelle contenute nello statuto dei diritti del contribuente, nel Titolo V, parte II, della Costituzione relativo al cosiddetto federalismo fiscale e nei Trattati europei che finora si sono succeduti.

Si capisce, quindi, il rifiorire degli studi circa il modo con il quale i principi devono collocarsi all'interno dell'ordinamento, il ruolo di collegamento che essi svolgono tra i diversi ordinamenti e il loro apporto alla edificazione di un sistema giuridico fiscale extraterritoriale. In questa ottica meritano perciò di essere approfonditi quegli aspetti relativi all'influenza dei principi tributari sul rapporto tra ordinamento comunitario e ordinamento interno, tra ordinamento della Repubblica nel suo complesso e gli ordinamenti equiordinati dello Stato e delle Regioni.

**2. I principi dell'ordinamento tributario nazionale e il diritto comunitario** - Quanto all'influenza dei principi tributari sul rapporto tra le fonti normative nazionali, comunitarie e internazionali, il problema centrale da risolvere mi sembra sia quello dell'individuazione dell'ordine in cui tali fonti si pongono nell'ordinamento interno, alla luce di una più aggiornata lettura degli artt. 23, 10, e 11 della Costituzione e del nuovo testo

dell'art. 117, comma 1, della stessa Costituzione.

Al riguardo, ho già fatto presente in altra sede che sembra ormai prevalente l'opinione secondo cui, anche dopo la riforma costituzionale del 2001, le *Grundnormen* che reggono il sistema delle fonti sono quelle disposizioni costituzionali che hanno la caratteristica di essere regole indeterminate di indirizzo, dotate di una forte carica ideale. Esse si risolvono, in particolare, in principi identitari dell'ordinamento nazionale e rappresentano quei valori e interessi fondamentali dello stesso che sono stati assunti dai nostri padri costituenti quale garanzia della permanenza delle grandi regole generali del vivere civile. Come tali, sono indeclinabili e non modificabili e, in caso di divergenza, hanno - almeno in astratto - la natura di controlimiti invalicabili anche dall'ordinamento comunitario.

Ne consegue che nell'ordine delle fonti le disposizioni comunitarie, pur essendo ai sensi degli artt. 11 e 117 della Costituzione di prioritaria applicazione rispetto al diritto interno, recedono tuttavia di fronte ai principi costituzionali assumibili come "controlimiti". Nel sistema vigente (e volendo escludere il livello, seppur importante, regionale), la scala di priorità applicativa delle fonti normative viene, perciò, generalmente costruita nel modo seguente: prima, vengono appunto i principi fondamentali e i diritti inalienabili ricavabili dalla stessa Costituzione; poi, attraverso gli artt. 11 e 117 della Costituzione, i trattati e il diritto derivato comunitario (integranti, secondo la recente sentenza n. 348 del 2007 del giudice delle leggi, il parametro costituito dallo stesso art. 117); poi ancora, le altre norme della Costituzione italiana; infine, le leggi ordinarie.

Ciò detto sinteticamente in ordine alla gerarchia delle fonti, ci si può ora domandare quali dei principi dell'ordinamento tributario nazionale possano teoricamente avere le caratteristiche dei principi fondamentali opponibili, quali contro-limite, all'ordinamento comunitario.

A mio avviso, l'unico principio che potrebbe qualificarsi tale è quello di uguaglianza tributaria. Da tempo, vado, infatti, sostenendo che solo con riferimento ad esso potrebbe ritenersi inapplicabile l'indicata generale regola della prioritaria applicazione dell'ordinamento comunitario. Così dicendo, faccio evidentemente la scelta di considerare tale principio come l'unico principio caratterizzante in senso identitario l'ordinamento tributario italiano e l'altro principio fiscale di diritto interno, la capacità contributiva, come un principio importante, ma non fondamentale e comunque riassorbito in quello di uguaglianza.

È evidente che questa scelta è coerente con la nozione di capacità contributiva quale mero criterio di riparto e non quale capacità economica qualificata. Definendo in tal modo la capacità contributiva tendo, infatti, a sganciarla dal principio fondamentale di solidarietà - che rilevarebbe solo come obiettivo perseguibile e non come dato coesistente al concetto di capacità contributiva -, a negare la funzione garantista dell'art. 53 della Costituzione, e a riconoscere, in definitiva, la possibilità di una tassazione avulsa da quel bagaglio di concetti sull'effettivo arricchimento patri-moniales del contribuente che, solo, potrebbe giustificare la collocazione della capacità contributiva tra i principi e i valori fondamentali che tutelano i diritti inviolabili dell'individuo.

In verità, nessuno ha mai avuto dubbi sul fatto che il principio di uguaglianza tributaria, anche se non ancora espressamente codificato, sia entrato da tempo nell'ordinamento comunitario come valore fondamentale: basta pensare al rilievo che ha assunto il principio di non discriminazione quale espressione di quello di uguaglianza. Ciò di cui, a mio avviso, dovrebbe dubitarsi è invece se, riguardo ad esso, il diritto comunitario garantisca attualmente la stessa intensità di tutela del diritto costituzionale interno e, comunque, se l'uguaglianza abbia nell'ambito comunitario lo stesso significato di principio di giustizia distributiva (verticale e orizzontale) che ha nell'ambito del diritto interno tributario, o sia in qualche modo allo stesso riconducibile.

In altre occasioni (in particolare, in "Rass. trib." n. 2/2006, pagg. 407 e seguenti) ho sottolineato che il dubbio sulla diversa intensità di tutela è alimentato dalla considerazione che, salvo alcuni casi che non interessano la materia fiscale (riguardanti soprattutto la parità dei sessi), il principio di uguaglianza nell'ordinamento comunitario è stato ed è tuttora considerato in senso formale nell'ambito di un sistema caratterizzato dalla netta separazione tra società civile, mercato e Stato. Ed è stato ed è tuttora generalmente inteso nel senso funzionale alla correzione degli squilibri del mercato e alla rimozione di discriminazioni derivanti da differenze di condizioni personali e non come regola generale e inderogabile, secondo cui alla posizione migliore e di vantaggio occupata nella società dai singoli deve corrispondere un maggiore concorso degli stessi alle pubbliche spese. È consentito, cioè, al legislatore comunitario di differenziare situazioni da situazioni e soggetti da soggetti, ma nel solo obiettivo di correggere gli squilibri del libero mercato e non di garantire - come avverrebbe se si ragionasse in termini di giustizia distributiva e si presupponesse uno Stato redistributore - determinate condizioni personali e sociali e, a tutti, il raggiungimento di un determinato livello di reddito e il godimento di taluni fondamentali beni della vita.

Insomma, se il principio di uguaglianza sostanziale presuppone - come, si è visto, la presuppone l'ordinamento italiano - la possibilità per il potere pubblico di adottare, in armonia con l'altro principio fondamentale di solidarietà, misure di riequilibrio sociale derogatorie rispetto al principio del libero mercato, allora non dovrebbe dubitarsi che tale definizione è, almeno per ora, assente nel diritto comunitario. E ciò perché - lo ripeto - per esso il superamento della discriminazione è ancora in gran parte rimesso al funzionamento dei meccanismi di un mercato basato sull'osservanza delle regole della concorrenza.

Questa conclusione in termini di disomogeneità potrebbe variare in futuro solo se (e quando) il principio di uguaglianza sostanziale, con i suoi indicati corollari di coerenza del sistema e di razionalità, impregnasse l'ordinamento comunitario e, all'interno di esso, la materia fiscale. In modo che, da un lato, venga parzialmente meno la descritta visione neutrale e "negativa" della fiscalità comunitaria e, quindi, le ragioni stesse del suo potenziale contrasto con gli ordinamenti interni e, dall'altro, si sottragga ai singoli Stati il potere di perseguire obiettivi di politica economica attraverso regimi fortemente differenziati e una (a volte) esasperata *tax competition*.

Ma, a mio avviso, così non è, quantomeno in una prospettiva molto vicina.

Sono ben consapevole al riguardo che nella Carta dei diritti di Nizza possono individuarsi, *in nuce* e in termini molto generali, alcuni elementi testuali che legittimerebbero una ricostruzione evolutiva del sistema di finanza pubblica comunitario in termini di uguaglianza sostanziale e di giustizia distributiva: si pensi al seppur generico riferimento fatto nei suoi capitoli 1, 2, 3, e 4 ai valori fondamentali di dignità umana, libertà, democrazia, solidarietà e, appunto, di uguaglianza e agli obiettivi simmetrici di sviluppo sostenibile, di piena occupazione, di progresso sociale e di promozione della giustizia sociale. Ma tali disposizioni non vanno sopravvalutate ai nostri fini, così come non va sopravvalutata l'enunciazione che ne è culturalmente e politicamente alla base, contenuta nell'art. 6, punti 1 e 2, del richiamato vigente Trattato di Maastricht, secondo cui va garantita "la libertà e democraticità delle politiche comunitarie e il rispetto dei diritti umani quali garantiti dalla CEDU e quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, in quanto principi generali del diritto comunitario".

Intanto, quest'ultima enunciazione è abbastanza generica, limitandosi a qualificare in astratto come principi generali comunitari i diritti umani e i valori di libertà e democrazia di cui alla CEDU quali risultano da non sempre agevolmente accertabili tradizioni costituzionali "comuni". E ciò senza tener conto che in specifiche materie - come, abbiamo visto, quella tributaria - i principi fondamentali, desumibili dall'ordinamento

comunitario ed elaborati dalla Corte di Giustizia, nonostante il disposto dell'art. 6, non sempre coincidono o sono convergenti con quelli espressi dai singoli ordinamenti nazionali.

Le professioni quasi fideistiche di europeismo fondate sulla Carta di Nizza e sull'art. 6 del Trattato di Maastricht sono apprezzabili e ben auguranti. Ma, anche a non voler considerare la non stretta attinenza alla materia fiscale dei riferimenti ai valori fondamentali di libertà, democrazia e uguaglianza, esse sembrano tuttavia resistere, in via generale, dal fatto incontestabile - appena sottolineato - che l'ordinamento comunitario non risulta ancora integrato dal complesso dei principi e delle norme fondamentali e, con particolare riferimento alla materia fiscale, dal fatto - anch'esso sottolineato - che tale ordinamento ha mantenuto in gran parte l'illustrata originaria impostazione economicistica fondata su una scala di valori non agevolmente bilanciabili con quelli nazionali. E ciò mi sembra sufficiente per ritenere molto difficile, allo stato, far conseguire dalle citate disposizioni della Carta di Nizza e del Trattato di Maastricht la fonte diretta e immediata di espansione, in termini di uguaglianza sostanziale tributaria, del principio comunitario di non discriminazione.

**3. I principi fondamentali tributari e il federalismo fiscale** - Passiamo ora ad individuare i principi fondamentali e generali tributari nel contesto dell'ordinamento interno. Non mi soffermo qui sui principi costituzionali di capacità contributiva e di uguaglianza di cui ho appena detto, in riferimento all'ordinamento comunitario e che costituiscono nell'ordinamento interno parametro del sindacato di costituzionalità. Evidenti ragioni di riservatezza me ne vietano l'esame. Mi intrattengo, invece, solo su quelli, pur essi desumibili dall'ordinamento interno, la cui attuazione attraverso norme ordinarie consente di costruire e interpretare il federalismo fiscale italiano. Essi dovrebbero essere preferibilmente definiti attraverso "leggi principio" o "cornice", ma non per questo devono avere sempre la caratteristica di principi espressi e, quindi, scritti: in mancanza di leggi che li individuino possono - almeno in via astratta - essere anche non scritti ed estrapolabili solo in via interpretativa dall'ordinamento interno.

Avendo presente questa premessa, vanno tenuti distinti i principi fondamentali di coordinamento, considerati espressamente dagli artt. 117, comma 3, e 119, comma 2, della Costituzione, dai principi generali del sistema tributario cui gli statuti delle Regioni fanno riferimento quali *guide line* in cui incanalare l'esercizio della potestà normativa di imposizione delle regioni.

Con riferimento ai principi fondamentali di coordinamento è evidente che essi, pur non costituendo controlimiti nel senso di cui si è sopra detto, sono comunque rilevantissimi perché sono gli unici principi che consentono allo Stato, quale garante della legalità repubblicana e della unitarietà dell'ordinamento, di intervenire nella materia tributaria attribuita alla competenza esclusiva delle Regioni. Dovendo svolgere una funzione di coordinamento, essi dovrebbero essere stabili, univoci e ricavabili da parametri costituzionali, oltre che avere di mira la tutela dell'unità dell'ordinamento. Una loro puntuale fissazione sarebbe oltremodo opportuna (anche se, si è visto, non strettamente necessaria) perché consentirebbe:

- da un lato, di operare una ragionevole ripartizione dei presupposti tra Stato, Regioni ed enti locali, evitando contrapposizioni e sconfinamenti;

- dall'altro e per contro, di preservare lo svolgimento dell'autonomia tributaria degli enti locali dal rischio di

una eccessiva, indebita ed invasiva espansione della potestà legislativa tributaria delle Regioni medesime.

La conseguenza dell'attuale latitanza del legislatore statale, riguardo alla fissazione di detti principi, ha prodotto finora una tendenza a svalutarne il carattere fondamentale e a ricondurli semplicemente a quella tipologia di regole che si contrappongono alle norme di dettaglio o che, comunque, non si risolvono in norme di dettaglio. Insomma, i principi fondamentali di coordinamento, piuttosto che avere la funzione di consentire allo Stato di disegnare le linee del sistema tributario nel suo complesso e piuttosto che essere vere regole di indirizzo che si associano a quelle, espresse, costituzionali, tendono a ridursi a norme ordinarie, che hanno sì un qualche carattere di generalità, ma che, tutto sommato, rimangono pur sempre regole di fattispecie e non di indirizzo.

**3.1.** (Segue): *quanto alle Regioni a statuto ordinario* - Quanto finora detto comporta, non solo, che i principi fondamentali di coordinamento hanno perso le caratteristiche di principi stabili, unitari e qualificanti, ma anche, che a causa di questa trasfigurazione assume assorbente rilievo - rispetto alla fissazione di principi realmente fondamentali - la delimitazione degli ambiti di competenza esclusiva dello Stato, di quella concorrente di Stato e Regioni e di quella residuale delle sole Regioni. Si vuol dire con ciò che, sul giusto presupposto dell'esistenza di due distinti sistemi tributari primari (uno statale e l'altro regionale) e in assenza della fissazione di principi realmente fondamentali, si tende a leggere il complesso delle norme del Titolo V della Costituzione valorizzando al massimo la competenza legislativa esclusiva dello Stato a scapito di quella regionale e, soprattutto, della costruzione di un sistema coordinato ed armonico.

Ne risulta, in altri termini, rinvigorita la opzione di fondo secondo cui - ai sensi della lettera e) dell'art. 117, comma 2, della Costituzione - lo Stato non ha limiti, di materia ed ontologici, nello stabilire i propri tributi e nell'individuare i presupposti degli stessi. Poiché detta lettera e) assume, un po' tautologicamente, come oggetto della competenza legislativa statale, tutta la materia del sistema tributario dello Stato, ne consegue in particolare:

a) che, nell'attuale situazione, la scelta dei presupposti dei tributi erariali non è vincolata ad una valutazione di "continenza" delle materie sostanziali attribuite alla competenza legislativa dello Stato medesimo,

b) che l'unico naturale limite alla sua potestà di imposizione è dato dall'ammontare complessivo delle spese che esso, ai sensi dell'art. 119, commi 2, 3, e 4, deve finanziare con il ricorso ai tributi di sua pertinenza. La mancanza di limiti alla potestà impositiva dello Stato è giustificata, in questa ottica, dal fatto che i tributi erariali servono a finanziare, sotto forma di compartecipazione delle Regioni e degli enti locali, anche quella rilevante parte di spese relativa allo svolgimento delle funzioni attribuite a tali enti.

Ragionando solo in termini di competenza, si riconosce quindi, coerentemente al disposto dell'art. 117, comma 4, una primaria potestà di imposizione alle Regioni, ma contemporaneamente, in assenza di principi scritti di coordinamento e nella (seppur comprensibile) timidezza delle Regioni nell'individuare esse stesse tali principi, la si nega in concreto quasi del tutto quando si esclude che essa - almeno per il momento - possa avere per oggetto tributi che hanno gli stessi presupposti o le stesse basi imponibili di quelli erariali già vigenti; quantomeno, la si riduce alla istituzione di pochi non importanti tributi corrispettivi, contro-prestazione e di scopo.

Attraverso questa (direi, inevitabile) interpretazione il problema del riparto della sfera delle due competenze legislative viene pertanto risolto *ratione temporis*, dando prevalenza al previo esercizio della potestà

impositiva dello Stato. Il che significa che il sistema tributario statale si autoconserva - e, quindi, permane la natura erariale dei tributi che lo compongono - almeno finché esso non sarà modificato da altre norme statali che, quando e se arriveranno, delimiteranno, in via di coordinamento, l'ambito della competenza legislativa regionale. In questa fase dell'evoluzione legislativa lo spazio lasciato alle Regioni è, dunque, solo quello che residua dall'esercizio della potestà normativa statale ed attiene a tributi il cui presupposto non può identificarsi con quello dei tributi erariali; di talché, nel momento attuale, un tributo è "proprio" della Regione solo se ha un presupposto originario di cui lo Stato non si è appropriato e, naturalmente, solo se ha per oggetto materie di esclusiva competenza regionale o locale.

In conclusione, si può dire che questa regola costituisce per ora, ai sensi del nuovo Titolo V della Costituzione, il principio generale più importante per quanto riguarda i rapporti tra sistema tributario statale e quello delle Regioni a statuto ordinario. Da essa dipende la qualificazione o meno come proprio (e, quindi, non statale) del tributo regionale e deriva anche l'importante corollario del divieto, sempre per le Regioni a statuto ordinario, di istituire tributi propri in senso stretto che duplichino i presupposti dei tributi statali e di modificare le regole già fissate dalla legge statale con riguardo agli stessi tributi.

Incidentalmente va sottolineato che, se si ha riguardo alla selezione degli indici di capacità contributiva e, quindi, si ragiona in termini economici astratti (e non giuridico-definitori della identificazione dei presupposti che esprimono tali indici), questo corollario non integra certo un principio generale che sancisce in assoluto il divieto per lo Stato della doppia imposizione economica. Il divieto di doppia imposizione stabilito dalla legge ordinaria vigente (art. 163 del Tuir) esiste, infatti, solo con riguardo alla doppia imposizione giuridica, e cioè alla imposizione che grava due volte sullo stesso presupposto giuridico. Ne consegue che lo Stato può, se lo ritiene opportuno, assoggettare ad imposizione una ricchezza, riconducibile, ad esempio, alla nozione economica di reddito o di patrimonio, in aggiunta ai vigenti tributi i quali, seppur giustificati da questi stessi indici in senso economico, tuttavia hanno presupposti giuridici diversi da quelli considerati dalla nuova imposizione. La doppia imposizione, in questi casi, non si risolve in una doppia imposizione giuridica e, quindi, non impinge nel divieto sancito solo per essa dal citato art. 163.

Pur con questa precisazione in ordine alla portata del divieto della doppia imposizione per il legislatore statale, va comunque rilevato che la previsione di un rigido criterio di riparto solo *ratione temporis*, che privilegia la potestà legislativa statale rispetto a quella regionale, può sembrare discutibile, specie se ci si pone nell'ottica della piena tutela dell'autonomia finanziaria regionale. In assenza di una legge attuativa dell'art. 119 della Costituzione, che fissi in via di coordinamento precise regole di ripartizione, tale via si è, peraltro, rivelata l'unica percorribile ed atta ad evitare "confusioni", arbitrari sconfinamenti e inopportuni intrecci normativi.

**3.2.** (Segue): *quanto alle Regioni a statuto speciale* - A tali Regioni lo statuto di autonomia attribuisce, con norma di rango costituzionale, il potere di istituire tributi propri specificamente indicati o tributi propri - non residuali rispetto a quelli erariali - ambedue sottoposti alla sola condizione di essere in armonia con i principi generali del sistema tributario. Stante il loro sganciamento dalla disciplina del comma 2, lettera e), e del comma 4 dell'art. 117, per esse non vale il ricordato limite temporale all'esercizio della loro potestà legislativa, costituito per le Regioni a statuto ordinario dal previo esercizio della potestà statale.

Qui il problema si fa spinoso ed appare di non facile soluzione se ci si attiene alla mera lettera delle norme costituzionali e ordinarie implicate. A differenza delle Regioni a statuto ordinario, l'autonomia tributaria delle Regioni a statuto speciale non è, infatti, considerata dai rispettivi statuti come un "avanzo" rispetto alla

potestà esercitata dallo Stato, essendo l'unico (seppur rilevante) limite al loro primario potere di imposizione costituito, come si è visto, dal dover essere i tributi "in armonia con i principi del sistema tributario". Non c'è, quindi, una ripartizione delle competenze *ratione temporis* a favore dello Stato, ma ci sono solo una identificazione di alcuni tipi di tributo come propri e la specificazione che gli altri tributi propri non nominati devono essere in armonia - al pari di quelli nominati - con i principi del sistema tributario.

In questa situazione, la verifica della legittimità dell'esercizio del potere impositivo da parte delle Regioni richiede, pertanto, di accertare in via preliminare:

- quali siano i requisiti, per i tributi non nominati, perché essi siano considerati propri. Ci si deve, cioè, limitare a distinguerli dai tributi statali in funzione della sola differenza della *ratio* cui essi sono preordinati, o bisogna avere riguardo alla base imponibile normativamente definita?;

- se i principi del sistema tributario statale, cui secondo gli statuti i tributi accertati come propri devono adeguarsi, siano gli stessi principi fondamentali di coordinamento richiamati dagli artt. 117, comma 3, e 119, comma 2, della Costituzione (tra l'altro, non ancora fissati da leggi-cornice statali e solo estrapolabili in via interpretativa dall'ordinamento) o siano invece i diversi principi espressi dallo stesso sistema tributario statale;

- se la valutazione di tali principi vada, in ogni caso, fatta con riguardo ai principi statali vigenti al momento dell'introduzione dello statuto di autonomia (in modo da ricomporre la stessa situazione che i redattori dello statuto avevano presente nel momento in cui hanno individuato i tributi propri della Regione che devono essere in armonia con i principi statali), o, invece, debba essere fatta dinamicamente con riguardo ai principi generali del sistema tributario attualmente vigenti;

- se tra i principi del sistema tributario vada ricompreso anche quello del divieto di doppia imposizione a livello statale e regionale, divieto che, si è visto, nel sistema del Titolo V - mancando principi fondamentali scritti di coordinamento - sussiste *ratione temporis* per le Regioni a statuto ordinario con riguardo ai tributi regionali rispetto a quelli statali e non sussiste per il legislatore statale riguardo ai tributi da esso istituibili.

Riguardo a quest'ultimo problema c'è da domandarsi, in altri termini, se la conclusione raggiunta in ordine al divieto di duplicazione delle basi imponibili - fondata per le Regioni a statuto ordinario sul solo presupposto del carattere residuale della potestà di imposizione delle regioni e dell'assenza della fissazione, da parte dello Stato, di principi fondamentali di coordinamento - possa valere anche per le Regioni a statuto speciale, riguardo alle quali, invece, si è pure visto, i tributi istituibili sono indicati dallo statuto e non sono, comunque, il frutto dell'esercizio di un potere residuale rispetto a quello statale.

**3.3. Una breve conclusione** - Quelli sopra indicati sono nodi che l'interprete non può non affrontare e tentare di sciogliere. Un dato di fatto è comunque sicuro: finché non sarà emanata una legge delega sull'attuazione del federalismo fiscale e finché non saranno fissati precisi principi fondamentali di coordinamento del sistema, egli dovrà attenersi inevitabilmente alla regola della supremazia del vigente sistema tributario statale per quanto riguarda le Regioni a statuto ordinario, prendendo atto della sostanziale vacuità della loro potestà legislativa esclusiva. Per quelle a statuto speciale dovrà, invece, avventurarsi nel ginepraio delle norme fiscali contenute nei singoli statuti per dare contenuto alle specificazioni in esse contenute e - operazione difficilissima - per individuare l'essenza dei principi generali del sistema tributario statale cui i tributi propri da esse istituiti dovranno armonizzarsi (cosa che, in parte, ha cominciato a fare la Corte Costituzionale nella

sentenza n. 102 del 2008 con riguardo ai cosiddetti "tributi sul lusso" istituiti dalla Regione Sardegna negli anni passati).

-----  
<sup>(0)</sup> (\*) È il testo, ampiamente rivisto, della relazione svolta dall'Autore al convegno su "*L'attualità dei principi nel diritto tributario*", tenutosi a Bologna il 14-15 dicembre 2007, per l'organizzazione della Scuola Europea di Alti Studi Tributari.

---

Tutto il materiale in questo sito è copyright 2008 Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Ipsoa.  
E' vietata la riproduzione anche parziale.