

Compendio di

DIRITTO TRIBUTARIO

EDIZIONE
PROFONDAMENTE
RINNOVATA

PARTE GENERALE, PARTE SPECIALE E
PROCESSUALE

XV EDIZIONE 2026


Neldiritto
Editore

istituire tributi propri con il solo limite della *“armonia”* con i principi del sistema tributario statale e, ovviamente, di quello europeo.

■ 3.1.1. Il riparto della potestà legislativa e regolamentare in materia tributaria

La **potestà legislativa in materia tributaria** spetta allo Stato e alle Regioni (art. 117) e, in particolare *(i)* lo Stato ha potestà esclusiva (co. 2) in relazione alla disciplina del *“sistema tributario e contabile dello Stato”*, dell’*“armonizzazione dei bilanci pubblici”* e della *“percezione delle risorse finanziarie”*, nonché in materia di dogane; *(ii)* mentre le Regioni hanno potestà legislativa concorrente (co. 3) – entro i limiti dei principi fondamentali fissati da leggi dello Stato – per quanto attiene il *“coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”* e residuale (co. 4) per materie esclusivamente collegati al territorio della Regione. Ai comuni e alle province spetta solo una potestà regolamentare. Ne consegue che i principi del sistema tributario devono necessariamente essere disciplinati dallo Stato, mentre le leggi regionali possono svolgere una funzione di coordinamento della finanza regionale e locale (LUP). La Corte Costituzionale, infatti, ha precisato come sia necessario il previo *«intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l’insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell’intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali»* (Corte cost., 24 gennaio 2004, n. 37). Le Regioni a statuto ordinario e gli altri Enti locali godono, inoltre, di una **potestà impositiva propria**: possono, cioè, istituire ed applicare tributi propri, nel rispetto dei principi costituzionali e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, in virtù dell’autonomia finanziaria (tributaria) attribuita ai sensi dell’art. 119 Cost.



Condizioni particolari di autonomia

L’art. 116 Cost., co. 3, Cost. ha poi previsto l’attribuzione alle Regioni a statuto ordinario anche di *“ulteriori forme di condizioni particolari di autonomia”* con legge speciale dello Stato. Questo ha fatto sì che secondo parte della dottrina (TESAURO) sono stati riconosciuti tre tipi di autonomia: speciale, ordinaria e differenziata, la quale ultima è in fase di attuazione dopo l’entrata in vigore della L. 28 giugno 2024, n. 86, sulla base dei cd. LEP (cioè dei livelli essenziali delle prestazioni).

Anche le Regioni a statuto speciale, che godono di una *“autonomia differenziata”*, possono istituire tributi propri, secondo la disciplina dei rispettivi statuti, purché nel rispetto delle leggi statali e dei principi costituzionali. Per quanto riguarda gli **enti locali**, invece, ad essi è riconosciuta potestà regolamentare in materia di entrate tributarie, ma in ragione del principio costituzionale della riserva di legge (art. 23 Cost.), poiché detti enti non emanano leggi in senso formale, non possono adottare regolamenti in materia di fattispecie imponevoli, soggetti passivi ed aliquota massima.

■ 3.2. Fonti di primo grado del diritto tributario: leggi e atti aventi forza di legge

Sono fonti di primo grado del diritto tributario:

- la **legge** (artt. 71-74 Cost): tali norme disciplinano la formazione della legge ordinaria secondo l'*iter* parlamentare. Alla legge in senso formale si riconducono gli atti normativi emanati dal Parlamento e promulgati dal Presidente della Repubblica, in conformità con la procedura designata dagli artt. 71-74 Cost., capace di creare, modificare o estinguere norme tributarie. La legge in senso formale si contraddistingue per una particolare *efficacia*, in virtù della quale ha il potere di abrogare norme contrarie anteriori di pari rango e di prevalere su norme contrarie future provenienti da fonti inferiori;
- gli **atti aventi forza di legge** (decreti-legge e decreti legislativi, rispettivamente disciplinati agli artt. 76 e 77 Cost.). Tali atti sono emanati dal Governo e la previsione costituzionale del controllo parlamentare, rispettivamente, successivo (mediante la conversione) o preventivo (mediante la delega), permette di ritenere rispettato il principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. La diffusione dei decreti legislativi in materia tributaria è collegata alla complessità e al tecnicismo che caratterizzano la materia fiscale, che richiedono spesso una fase iniziale di definizione e approfondimento da parte del Governo. Le ragioni di straordinaria necessità ed urgenza che, invece, giustificano il ricorso al decreto-legge spesso sono fatte coincidere con esigenze di carattere finanziario e, dunque, con l'interesse dello Stato (c.d. interesse fiscale) ad una continua e sicura acquisizione delle risorse finanziarie. In via generale, il Parlamento delega il Governo ad adottare decreti legislativi per dare attuazione a progetti organici e complessi di riforma tributaria o per provvedere a correzioni ed integrazioni necessarie del sistema tributario; con il ricorso ai decreti leggi, invece, il Governo interviene per elevare il livello delle aliquote di taluni tributi oppure per indicare i mezzi per far fronte a nuove spese introdotte dalla legge. La giurisprudenza costituzionale si è sovente interrogata circa la legittimità della decretazione d'urgenza in materia tributaria, ossia l'adozione di decreti-legge per introdurre norme che comportano nuove e/o minori spese, provvedendo contestualmente a reperirne la relativa copertura finanziaria. I dubbi di legittimità sono stati superati dalla Consulta ricordando che «*l'obbligo, imposto dall'art. 81 Cost., di darsi carico delle conseguenze finanziarie delle leggi – se di regola grava sul Parlamento, istituzionalmente preposto all'esercizio della funzione legislativa – "grava invece sul Governo, allorché, ricorrendo i presupposti di cui all'art. 77 Cost., si faccia esso stesso legislatore, sostituendosi in via di urgenza alle Camere nella forma del decreto-legge"* (sentenza n. 226 del 1976)» (C. cost., 23 dicembre 2019, n. 288);
- le **leggi regionali** (art. 117 Cost.).

Resta da dire dei **Testi unici**. Questi non rappresentano una tipologia autonoma di fonte del diritto, bensì un testo caratterizzato da organicità, essendo la sua funzione quella di raccogliere e riunificare norme attinenti alla stessa materia ma contenute in testi di legge differenti. Dal punto di vista formale, infatti, i testi unici possono essere emanati, ad esempio, con legge o con decreti legislativi.

La legge delega n. 111 del 2023, all'art. 21 aveva previsto il riordino organico del sistema tributario attraverso la redazione di molteplici Testi unici. Sono stati, infatti, approvati:

- il T.U. delle sanzioni tributarie amministrative e penali, con il D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173;
- il T.U. dei tributi erariali minori, con il D.lgs. 5 novembre 2024, n. 174;
- il T.U. della Giustizia Tributaria, con il D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175;
- il T.U. in materia di versamenti e di riscossione, con il D.lgs. 24 marzo **2025**, n. 33;
- il T.U. delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti, con il D.lgs. 1° agosto **2025**, n. 123.

L'entrata in vigore dei Testi unici era fissata al 1° gennaio 2026, ma con il Decreto Milleproroghe 2026 (D.l. 31 dicembre **2025**, n. 200, art. 4) è stato prorogato tale termine al 1° gennaio 2027. Tale scelta pare essere stata giustificata dall'esigenza di evitare l'entrata in vigore di Testi unici "già vecchi", in ragione dell'attuale fase di approvazione di numerosi decreti correttivi e integrativi della riforma. Il rinvio permette quindi di incorporare direttamente le ultime modifiche, evitando aggiustamenti successivi.

■ 3.3. Fonti di secondo grado del diritto tributario: i regolamenti

Il legislatore potenzialmente potrebbe disciplinare la materia tributaria esclusivamente con atti normativi di primo grado (e in tal caso non troverebbero spazio le fonti di secondo grado). Nella prassi, raramente tale situazione si viene a concretizzare e pertanto viene fatto ampio uso delle fonti subprimarie per disciplinare gli aspetti tecnici della disciplina.

Ai sensi dell'art. 23 Cost., nel rapporto tra fonte primaria e fonte secondaria:

- i. la legge deve individuare il contenuto minimo della norma tributaria, laddove per contenuto minimo si intende la disciplina delle norme sostanziali (o impositrici), che disciplinano il presupposto, i soggetti attivi e passivi, la base imponibile e l'aliquota (la quale può essere stabilita anche entro limiti minimi e massimi e devoluta la sola specificazione alla fonte secondaria);
- ii. le fonti secondarie possono, o intervenire a regolare la disciplina sostanziale ma esclusivamente per definire l'aspetto quantitativo del prelievo entro i limiti fissati dalla legge, o intervenire – non essendo, questo, aspetto coperto da riserva di legge – nell'ambito delle norme formali/procedimentali (salvo che tali norme siano in grado di incidere sull'*an* e sul *quantum* del prelievo fiscale).

La giurisprudenza della Corte costituzionale è consolidata nell'affermare che la riserva di legge di cui al citato art. 23 Cost. ha carattere relativo. Da detta qualificazione consegue che «*la legge, pur non potendo limitarsi a conferire un potere regolativo attraverso una "norma in bianco", rispetta la riserva quando determina sufficienti criteri direttivi e traccia le linee generali della disciplina. Con riguardo alle prestazioni patrimoniali imposte, il rispetto della riserva relativa di cui all'art. 23 Cost. si traduce nell'onere per il legislatore di indicare compiutamente il soggetto e l'oggetto della prestazione imposta, mentre l'intervento complementare ed integrativo da parte della pubblica amministrazione deve rimanere circoscritto alla specificazione quantitativa (e qualche volta, anche qualitativa) della prestazione medesima: senza che residui la possibilità di scelte del tutto libere e perciò eventualmente arbitrarie della stessa pubblica amministrazione, ma sussistano nella*

sede di impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti ed altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (...), ha il dovere (...), oltre che di verificare la presenza di una motivazione sulla sussistenza di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale, anche di controllare la correttezza di tale apprezzamento. Ne consegue che lo stesso, quando nel processo tributario non sia prodotta dall'Amministrazione la richiesta di accesso degli organi accertatori cui sia stata correlata l'autorizzazione del P.M., può legittimamente ritenere impedita la verifica della effettiva esistenza dei gravi indizi necessari per rilasciare l'autorizzazione, in conformità con la disposizione di cui all'art. 2697 cod. civ.» (Cass., Sez. VI, 13 ottobre 2022, n. 29923).



CEDU: Tutte le pronunce della Corte EDU successive al noto caso Italgomme Pneumatici S.r.l.

La Corte EDU, nel febbraio **2025** con il noto caso **Italgomme**, si è pronunciata una prima volta, sulla compatibilità della normativa italiana sugli accessi, ispezioni e verifiche (al difuori dei procedimenti penali) – e, in particolare, del regime delle autorizzazioni agli accessi e alle verifiche fiscali, in luoghi diversi dall'abitazione privata, quale risulta dalla l. 14 gennaio 1929, n. 4 (per gli accessi della Guardia di Finanza) e dall'articolo 52 del d.P.R. n. 633/1972 (per gli accessi dell'Agenzia delle Entrate) – con **l'articolo 8 della CEDU**, che prevede che «*Ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza. Non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui.*» Tale norma ricomprende nella nozione di domicilio anche i locali di attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ciò a differenza di quanto previsto dall'art. 14 Cost.

Nella pronuncia in commento, il quadro normativo italiano ne è uscito “male”. La Corte, infatti, ha ritenuto la normativa nazionale summenzionata in conflitto con l'articolo 8 della Convenzione nella parte in cui essa (normativa) ammetterebbe un'eccessiva discrezionalità all'Amministrazione per l'esercizio dei poteri di autorizzazione (con specifico riferimento all'ampiezza dei poteri esperibili, ai periodi di imposta coperti dalle autorizzazioni, all'assenza effettiva di un controllo reale *ex ante* o *ex post*, né amministrativo né giudiziale, come si dirà a breve), in assenza, peraltro, di una adeguata motivazione.

Con la sentenza dell'11 dicembre 2025, **Causa Agrisud 2014 Srl semplificata et alii v. Italia**, la Corte EDU ha nuovamente bocciato la disciplina italiana sugli **accessi presso il domicilio del contribuente**, essenzialmente facendo proprie le motivazioni della sentenza Italgomme.

Infine, nuovamente, per la terza volta in meno di un anno, con la sentenza dell'8 gennaio 2026, **Causa Ferrieri et Bonassisa v. Italia**, la Corte EDU ha rilevato che il nostro ordinamento tributario viola l'articolo 8 della CEDU anche sotto il profilo delle **indagini bancarie**, in quanto il completo disvelamento delle causali delle operazioni finanziarie concerne senza dubbio i dati personali dei contribuenti che possono assurgere alla **categoria dei dati sensibili**. Tali dati, come noto, godono