



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

**5**

**2016**

## **Assetto della finanza locale e cedolare secca sui canoni di locazione: questione aperta**

*di Guglielmo Bernabei e Giacomo Montanari<sup>1</sup>*

### **ABSTRACT**

*Technical analysis of the dry coupon instrument on rental income will demonstrate how the original idea of founding of this real estate tribute largely tax autonomy of municipalities was rejected, merely arrange a mere livelihood mechanism, simple assignment resources, devoid of planning and systematic nature required by a coherent plan of fiscal autonomy.*

### **SINTESI**

*L'analisi tecnica dello strumento della cedolare secca sui redditi di locazione dimostrerà quanto l'idea originaria di fondare su questo tributo immobiliare gran parte dell'autonomia tributaria dei Comuni sia stata disattesa, limitandosi a predisporre un mero meccanismo di sostentamento, di semplice assegnazione di risorse, privo della progettualità e della sistematicità richiesto da un disegno organico di autonomia fiscale.*

**SOMMARIO:** 1. Un'occasione mancata – 2. Cedolare secca sugli affitti – 3. Potestà normativa in materia di tributi propri degli enti locali

### **1. Un'occasione mancata**

A distanza ormai di alcuni anni dall' approvazione del D.lgs n.23/2011 sul federalismo municipale, si pongono alcune questioni rilevanti quanto all'effettiva attuazione della fiscalità degli enti locali, con particolare attenzione circa l'omogeneità di intenti tra il legislatore che ha riformato, nel 2001, il Titolo V della Costituzione e quello che procede alla operatività della riforma.

L'intento era quello di delineare un nuovo assetto complessivo della finanza municipale in cui la diminuzione del peso relativo dei trasferimenti statali si accompagnasse ad un diverso criterio di loro ripartizione tra Comuni; in tale contesto il livello ottimale di finanziamento<sup>2</sup> degli enti locali poneva il principio della

<sup>1</sup> Pur essendo il lavoro il risultato di una riflessione congiunta dei due autori, i paragrafi 1,3 sono di Guglielmo Bernabei, il paragrafo 2 è di Giacomo Montanari.

<sup>2</sup> C. DOSI - G. MURARO, *Finanza municipale e fiscalità immobiliare: ipotesi di riforma*, in *Rivista italiana di diritto finanziario e scienza della finanze*, 1996, 01, 3, dove si rileva che "è noto che la spesa locale pro-capite è tipicamente correlata positivamente al reddito medio individuale, mentre, per quanto riguarda la dimensione demografica, la spesa, in generale, esibisce un andamento parabolico: in una prima fase si osserva infatti una diminuzione fino ad un certo livello di popolazione spiegata

sussidiarietà come base del federalismo fiscale al fine di realizzare un'ampia autonomia tributaria.

Tutto questo, però, non prevedeva una libertà assoluta nella definizione di soggetti passivi, imponibili e aliquote, poiché doveva essere garantita una coerenza nell'ambito del complessivo sistema tributario; tuttavia, accanto a questo criterio di coerenza, inteso nel senso dell'uniformità, ne operava un altro, non meno rilevante, ed era quello del rispetto e della tutela delle preferenze locali che poteva essere in grado di creare differenze, anche importanti, nel livello delle entrate, e, quindi, delle aliquote, nonché nella stessa determinazione delle basi imponibili.

Oggi, si può affermare senza timore di essere smentiti che il D.lgs n.23/2011, derivante dalla legge delega n.42/2009, si è dimostrato una occasione mancata.

Nell'ottica dell'autonomia tributaria, infatti, sarebbe stato necessario un sistema di tributi locali che non si limitasse a prevedere la tradizionale libertà di fissare l'aliquota, ma che fosse capace di muoversi in una prospettiva più ampia, come quella di inserire alcune varianti nella base imponibile, magari partendo da elementi di fondo prefissati uniformemente a livello nazionale, e come quella di variare, entro certi limiti, il presupposto stesso dell'imposta e, di conseguenza, i soggetti passivi del rapporto tributario.

All'interno di tale contesto, il presente studio intende esaminare e rilevare le criticità emerse dall'introduzione della cedolare secca sugli affitti come forma di finanziamento degli enti locali. Il tema del tributo immobiliare è stato a lungo dibattuto e tuttora è lontano da una sua definizione condivisa, il tutto, se possibile, aggravato dalla scelta operata dal legislatore delegato. Infatti, in termini generali, un tributo di tal genere, che vede il suo presupposto collegarsi agli immobili e, attraverso di essi, al territorio, dovrebbe fondare l'autonomia impositiva degli enti

---

dalle economie di scala; ad essa segue un aumento continuo, dovuto non tanto al generarsi di diseconomie di scala nella fornitura dei singoli servizi, che generalmente continuano ad esibire costi medi decrescenti, quanto al crescere, nelle comunità più ampie, della gamma dei bisogni da soddisfare mediante l'offerta di servizi collettivi. L'espansione della spesa nelle comunità più ampie è peraltro da ricollegarsi anche alle cosiddette funzioni urbane centrali: i centri maggiori forniscono infatti numerosi beni e servizi collettivi di cui beneficiano anche le aree circostanti, sollevando così i Comuni più piccoli dalla necessità di effettuare spese in questi settori".

locali<sup>3</sup>, proprio perché tale presupposto esprime un oggettivo collegamento, di natura stabile e duratura, col territorio. In esso, dovrebbe manifestarsi il collegamento tra i soggetti passivi e la fruizione dei servizi forniti dalle amministrazioni locali.

L'analisi intende soffermarsi sulle modalità di assegnazione e di funzionamento di sfere impositive a vantaggio degli enti locali, in particolare nei confronti dei Comuni, in modo da cogliere il ruolo e le finalità applicative della cedolare secca sui canoni di locazione percepiti dai proprietari di immobili.

Tuttavia, già in avvio della presente indagine si manifestano alcuni interrogativi.

In primo luogo si pone il problema di quanto e come aumentare la sfera dell'autonomia impositiva, considerando che le nuove entrate auspiccate per i Comuni devono accompagnarsi ad una maggiore autonomia decisionale per quanto concerne l'identificazione dei soggetti passivi e dell'imponibile, oltre alla determinazione delle aliquote; in seguito, si rileva il tema della struttura, della portata e della valenza del concetto di tributo proprio, desumibile dalla Costituzione e dalla legge delega e di se e come la cedolare sia stata in grado, in questi primi anni di applicazione, di relazionarsi con questo concetto, se è ipotizzabile o meno la sussistenza di un principio del beneficio capace di uniformare il sistema dell'autonomia tributaria locale in quanto direttamente collegato al beneficio ricevuto dal proprietario dell'immobile locato in relazione alla fruizione dei servizi locali.

Ne deriva che la questione centrale consiste nella verifica delle modalità di attuazione delle innovazioni presentate in base alle esigenze di riforma complessiva del sistema di finanza locale, all'insegna del principio di sussidiarietà e della semplificazione del rapporto tributario; un percorso che è divenuto più complicato a causa della grave crisi socio-economica.

L'analisi tecnica dello strumento della cedolare secca sui redditi di locazione dimostrerà quanto l'idea originaria di fondare su questo tributo immobiliare gran

---

<sup>3</sup> L. SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione sugli immobili*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 2010, pag. 1607.

parte dell'autonomia tributaria dei Comuni sia stata disattesa, limitandosi a predisporre un mero meccanismo di sostentamento, di semplice assegnazione di risorse, privo della progettualità e della sistematicità richiesto da un disegno organico di autonomia fiscale.

## 2. Cedolare secca sugli affitti

Nell'ambito del Federalismo Fiscale Municipale<sup>4</sup> il Legislatore ha introdotto con l'art. 3, d.lgs. n. 23/2011<sup>5</sup>, la c.d. cedolare secca a favore dei redditi derivanti dalla locazione di immobili ad uso abitativo con decorrenza dal 2011<sup>6</sup>. Per cedolare secca si intende un prelievo diretto in percentuale sul canone di affitto, in sostituzione di tutte le altre tassazioni, quali Irpef e Imposta di Registro. Ciò significa che le tassazioni sugli affitti saranno direttamente proporzionali ai canoni pattuiti, e non potranno variare in base ai redditi dei proprietari. È possibile accedere a questo regime di imposizione mediante l'esercizio di una opzione. La cedolare secca è una imposta fissa, mentre l'Irpef è una imposta a scaglioni progressivi di reddito, ovvero l'aliquota aumenta con l'aumentare del reddito. In linea generale, quindi, l'imposta fissa conviene a chi ha redditi elevati, mentre non conviene a chi ha redditi bassi<sup>7</sup>.

Può esercitare l'opzione solo il proprietario (persona fisica, non imprenditore) di un immobile che viene locato ad uso abitativo; in questi termini, difficilmente la nuova normativa produrrà un aumento dell'offerta di alloggi in affitto<sup>8</sup>. Sono quindi

<sup>4</sup> A. GENTILE, *"Percorsi di Federalismo Fiscale – l'Agenzia delle Entrate e gli Enti Territoriali nel contrasto all'evasione fiscale"*, pubblicazione per il Corso di Diritto Tributario della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara.

<sup>5</sup> Il provvedimento attuativo è stato emanato con Provv. Agenzia delle Entrate 7 aprile 2011, n. 55394.

<sup>6</sup> S. CAPOLUPO, *"La cedolare secca sui canoni di locazione"*, in *"Il Fisco"*, n. 16/2011.

<sup>7</sup> C. CARBONE, *"Cedolare secca, gli effetti finanziari"*, in *"Guida agli Enti Locali"*, Il Sole 24 Ore, n. 11/2011, XVI – ss.

<sup>8</sup> S. PIPERNO, *"Nebbia in Comune sull'autonomia tributaria"*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 26 novembre 2010, il quale afferma che "l'applicazione della cedolare secca non aumenta la redditività dell'investimento in misura tale da far ipotizzare che ampi flussi di capitale si indirizzeranno nel settore dell'edilizia residenziale per affitto. Tanto più se dall'applicazione della cedolare secca sono esclusi proprio gli immobili di proprietà di quei soggetti che assumono le decisioni di investimento sulla base dei rendimenti attesi nei diversi impieghi alternativi dei propri canali. Il rendimento netto non è invece la prima preoccupazione del singolo risparmiatore-proprietario che prende le sue decisioni considerando soprattutto altri fattori: la sicurezza dell'investimento, la possibilità di riaverne la

escluse tutte le locazioni per uso diverso (uffici, negozi, etc.), anche se il proprietario è una persona fisica, e tutte quelle effettuate in esercizio d'impresa, arti, professioni o da enti non commerciali, anche se abitative. Nessuna novità, quindi, per gli alloggi dati in affitto da imprese, che continueranno a pagare le imposte come accade oggi.

Inizialmente l'imposta sostitutiva era del 21% nel caso di contratti con canoni a mercato libero (artt. 2, comma 3, e 8 della legge 9 dicembre 1998, n. 431), e del 19% nel caso di canoni concordati (artt. 2, comma 3, e 8 della legge 9 dicembre 1998, n. 431). Un importante intervento normativo in tema di cedolare secca è entrato in vigore dall'anno 2014 e prevede un'aliquota ridotta al 10%<sup>9</sup> limitatamente ai contratti di affitto e locazione immobiliare a canone concordato. Resta, invece, ferma l'aliquota del 21% per i contratti di locazione a canone libero. Il Decreto Lupi per il rilancio del mercato immobiliare degli affitti, infatti, interviene laddove già il decreto del Fare era intervenuto abbassando l'aliquota dal 19% al 15%, al fine di incentivare l'emersione degli affitti in nero rendendoli sempre più convenienti da dichiarare al fisco piuttosto che tenerli in nero facendo scendere la tassazione ancora più giù fino al 10%. Il d.l. n.47/2014 fa scendere, orbene, la tassazione dall'attuale 15 al 10% dei canoni di locazione, limitatamente ai contratti c.d. a canone concordato della durata di tre anni + due e che hanno come particolarità quella di avere un canone fisso determinato dalle associazioni di categoria, sindacati e inquilini secondo un intervallo un minimo e massimo.

Inoltre non si deve pagare né l'Irpef e le relative addizionali, né le imposte di

---

disponibilità in tempi certi, il rischio di affittare a un inquilino moroso. Senza incidere su questi fattori, il solo risparmio di imposta della cedolare secca è un incentivo debole a investire in alloggi per l'affitto anche per chi ha redditi collocati negli scaglioni con le aliquote Irpef più elevate."

<sup>9</sup>Art. 9, d.l. 47/2014: "1. Per il quadriennio 2014-2017, l'aliquota prevista all'articolo 3, comma 2, quarto periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, come modificato dall'articolo 4 del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 102 convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, e' ridotta al 10 per cento. 2. All'articolo 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dopo il comma 6 e' inserito il seguente: «6-bis. L'opzione di cui al comma 1 puo' essere esercitata anche per le unita' immobiliari abitative locate nei confronti di cooperative o enti senza scopo di lucro di cui al libro I, titolo II del codice civile, purché sublocate a studenti universitari con rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione o assegnazione".

registro<sup>10</sup> per la registrazione del contratto e il bollo<sup>11</sup>. Per chi inizia un nuovo contratto, la registrazione elimina la formalità della comunicazione al commissariato di polizia della «nuova occupazione» dell'unità immobiliare. I vantaggi per il locatore si concretizzano nella “separazione” dei redditi da locazione rispetto agli altri (eventuali redditi) assoggettati ad Irpef; infatti, in presenza di altri redditi assoggettati ad Irpef, l'opzione per la cedolare secca per i redditi da locazione di immobili abitativi potrebbe determinare l'applicazione di un'aliquota Irpef marginale più bassa in quanto tale redditi non concorrerebbero più alla determinazione del reddito “complessivo” Irpef. Inoltre si hanno vantaggi nell'applicazione delle aliquote da cedolare secca più basse rispetto a quelle marginali Irpef, determinando risparmi d'imposta considerevoli in presenza di elevati redditi; questo meccanismo, però, provoca, di fatto, la fine del regime contrattuale a canone concordato, in quanto non sussistono più particolari condizioni vantaggiose per la sua adozione<sup>12</sup>.

A questo si aggiunge il risparmio dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo e l'esenzione dalla comunicazione alla P.S., ex art. 12, d.l. n. 59/78. I vantaggi per l'inquilino sono modesti, e riguardano il risparmio dell'imposta di registro e la sospensione dell'aggiornamento del canone di locazione per il periodo dell'opzione. Risulta, quindi, inefficace il ricorso alla leva fiscale quale strumento di contenimento dei canoni e, così, se ne avvantaggiano i proprietari delle abitazioni, soprattutto quelli che affittano a canone libero di mercato e sono collocati negli

---

<sup>10</sup> A. MASTROBERTI, *“Al via la cedolare secca sulle locazioni”*, in *“Pratica Fiscale e Professionale”*, n. 13/2011, 18 – ss.

<sup>11</sup> R. LUNGARELLA, *“Dalla cedolare vantaggi solo per i proprietari”*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 11 marzo 2011.

<sup>12</sup> R. LUNGARELLA, *“Dalla cedolare vantaggi solo per i proprietari”*, cit., il quale evidenzia che “la percentuale di cui un canone concordato può essere inferiore rispetto a uno di mercato per permettere al locatore di ottenere lo stesso reddito netto non raggiunge il 2,5 per cento. Con una percentuale di riduzione di questa grandezza, è probabile che si determini un innalzamento del livello dei canoni concordati, che verrebbero portati molto a ridosso di quello dei canoni di mercato”. Quindi, considerato un canone annuo di 10.000 euro, “con la tassazione Irpef, il valore del canone concordato equivalente a questo canone di mercato oscillava tra i 9.280 euro per i proprietari delle abitazioni con redditi appartenenti allo scaglione più basso, e gli 8.472 euro per i proprietari con reddito superiore a 75.000 euro. Con la nuova normativa, il canone concordato equivalente diventa di 9.753 euro, per tutti gli scaglioni di reddito, con un aumento rispetto agli importi ottenuti con la tassazione Irpef oscillante tra il 5,1 e il 15,1 per cento”.

scaglioni di reddito più elevati<sup>13</sup>. Pertanto, l'analisi della convenienza della cedolare secca è strettamente legata alla situazione reddituale complessiva del contribuente.

A fronte delle agevolazioni che la cedolare secca prevede, nel calcolo della convenienza vanno considerati alcuni aspetti critici:

- La base imponibile è costituita dall'intero importo dei canoni, senza le deduzioni forfetarie previste per l'Irpef (la base imponibile Irpef è pari all'85% del canone, comprensivo di aggiornamento Istat);

- La cedolare cancella il ritocco del canone in base all'inflazione (aggiornamento Istat), ma non è chiaro con quali modalità nel caso di proprietari che hanno già applicato l'adeguamento e che vogliono scegliere subito la tassa piatta. Il rischio per questi ultimi potrebbe essere quello di vedersi precluso l'accesso alla cedolare;

- L'imposta di registro, insieme al bollo, viene assorbita dalla cedolare, ma chi ha già pagato il registro per il 2011, e intende ora passare al nuovo regime fiscale, subirà la "perdita" dell'imposta versata. Il decreto attuativo del federalismo municipale esclude, infatti, il rimborso di imposte già pagate;

- Le sanzioni per chi ometterà di dichiarare i canoni sono state quadruplicate, mentre se si omette la registrazione scatterà un canone pari a tre volte la rendita catastale. Si tratta, però, di sanzioni che, nonostante abbiano come scopo ultimo il contrasto all'evasione fiscale, rivelano un consistente grado di irragionevolezza tale da far sorgere dubbi sulla loro legittimità costituzionale, il tutto aggravato dal fatto che l'art. 3, qui considerato, è parte di un decreto delegato che avrebbe dovuto avere una delega legislativa indicativa di limiti precisi entro i quali poteva muoversi il legislatore delegato in materia sanzionatoria. Si apre, quindi, un serio interrogativo che si pone tra eccesso o carenza di delega<sup>14</sup>.

Per quanto concerne l'esercizio del nuovo regime fiscale, è possibile aderire

---

<sup>13</sup> R. LUNGARELLA, *"Dalla cedolare vantaggi solo per i proprietari"*, cit., dove si rileva che "un locatore con un reddito superiore a 75.000 euro vede abbassarsi l'incidenza dell'imposta di quasi 17 punti percentuali; uno collocato nello scaglione di reddito immediatamente sottostante di quasi 15. Su un canone annuo di 10.000 euro il risparmio è rispettivamente di 1.655 e 1.485 euro".

<sup>14</sup> T. LAMEDICA, *"Federalismo fiscale: mancano i provvedimenti attuativi"*, in "Corr. Trib". N. 13/2011, 1098.

al regime della cedolare secca esercitando un'opzione per via telematica, in sede di registrazione del contratto, accedendo al sito dell'Agenzia delle Entrate. L'unica eccezione, che dovrebbe imporre il ricorso a un nuovo modulo cartaceo, sarà rappresentata dagli immobili con più di tre proprietari o conduttori. È inoltre possibile esercitare opzioni multiple, in cui, per esempio, un coniuge sceglie la tassa piatta e l'altro, perché ha un reddito più basso o maggiori spese da detrarre, preferisce rimanere nel regime ordinario di tassazione Irpef. In tal caso, i locatori che non esercitano l'opzione sono tenuti al versamento dell'imposta di registro calcolata sulla parte del canone di locazione loro imputabile in base alle quote di possesso. L'imposta di registro deve essere versata per l'intero importo stabilito nei casi in cui la norma fissa l'ammontare minimo dell'imposta dovuta e deve essere comunque assolta l'imposta di bollo sul contratto di locazione.

L'opzione vale per tutta la durata del contratto, ma può essere revocata, con efficacia a partire dall'anno successivo a quello di esercizio dell'opzione, se il contribuente vede cambiare la propria situazione reddituale o si accorge che la vecchia tassazione progressiva era più conveniente. Chi invece sbaglierà per eccesso nei versamenti, potrà recuperare in seguito attraverso le compensazioni con il modello F24. In ogni caso, l'opzione è efficace solo ove il locatore comunichi preventivamente, con lettera raccomandata al conduttore, la propria rinuncia alla facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone di locazione, incluso l'adeguamento Istat, anche se prevista nel contratto a qualsiasi titolo. L'opzione per la cedolare secca, poi, può anche essere operata in sede di proroga del contratto di locazione, entro il termine per il versamento dell'imposta di registro. Inoltre la possibilità di optare per la cedolare secca non è esclusa neppure nel caso in cui l'opzione non sia stata effettuata nella prima annualità di durata del contratto. In tal caso, l'opzione potrà essere operata, per le annualità successive, entro il termine per il versamento dell'imposta di registro relativa alle annualità successive (ovvero entro 30 giorni dalla scadenza ordinaria dell'annualità).

In relazione alla durata dell'opzione per la cedolare, essa vincola il locatore all'applicazione della cedolare per l'intero periodo di durata del contratto o della

proroga, ovvero, nel caso di opzione in sede di pagamento delle annualità successive alla prima<sup>15</sup>, per la durata residua del contratto<sup>16</sup>.

Accanto a questa impostazione, va brevemente considerata la posizione per i soggetti residenti all'estero. A tal fine si ricorda, in via generale, che soggetti passivi dell'IRPEF sono le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato, e il concetto di residenza fiscale non coincide con quello di residenza civilistica<sup>17</sup>. Ciò considerato, dal testo del D.lgs n.23/2011 sembra emergere il fatto che la cedolare secca si possa applicare anche nei confronti di cittadini stranieri che siano considerati residenti in Italia ai fini reddituali. E' possibile, poi, ricorrere all'opzione per la cedolare secca anche da parte di soggetti fiscalmente non residenti in Italia, dato che il decreto legislativo conferisce la possibilità della scelta in via generica alle persone fisiche che assumono la veste di locatore nel contratto, escludendo soltanto quelle che percepiscono il reddito nell'ambito di una attività di lavoro autonomo o di impresa. Dall'insieme delle disposizioni normative, dunque, non dovrebbe segnalarsi, al momento, nessuna distinzione basata sulla residenza fiscale dell'interessato, la quale, di conseguenza, può essere anche estera. Tuttavia, la questione è da ritenersi aperta, e soltanto il manifestarsi di casi concreti potrà dissipare le perplessità.

In conclusione dall'analisi degli aspetti tecnici della cedolare e nell'ottica del presenta studio va segnalato con forza il fatto che è venuta meno la prospettiva di farne un tributo proprio dei Comuni. Si ricorda che il decreto legislativo n. 23 del 2011, prevedeva che ai Comuni fosse devoluta una quota della cedolare pari al 21,7% del gettito totale per il 2011 e al 21,6% a partire dal 2012, a compensazione della riduzione di trasferimenti erariali di pari importo, senza alcuna manovrabilità,

---

<sup>15</sup> G. SPAZIANI TESTA, *"Cedolare secca sugli affitti: prime osservazioni dopo il provvedimento attuativo"*, in *"Corr. Trib."*, n. 18/2011, 1457 – ss.

<sup>16</sup> C. CARPENTIERI, *"Come decidere se optare o meno per la nuova cedolare secca sugli affitti"*, in *"Corr. Trib."*, n. 14/2011, 1115 – ss.

<sup>17</sup> C. ORSI, *La cedolare secca sugli affitti e le nuove imposte comunali*, Rimini, 2011, 59, dove si ricorda che "sono considerati residenti ai fini reddituali le persone fisiche che, per la maggior parte dell'anno, 183 giorni su 365 totali, ovvero 184 nel caso di anno bisestile, hanno avuto in Italia il domicilio, centro dei propri affari o interessi, o la propria residenza, luogo di dimora abituale, o che comunque sono risultate iscritte all'Anagrafe della popolazione residente, ed è per questo che chi si trasferisce all'estero deve ricordarsi di cancellarsi dall'Anagrafe".

e abbandonando il progetto di farne una imposta comunale sugli affitti. Per quanto riguarda il contribuente, l'introduzione della cedolare in alternativa all'Irpef riduce il carico fiscale sugli immobili residenziali dati in locazione; la riduzione media del carico fiscale per una abitazione locata, con contratto a canone libero, si aggira attorno al 23%, con vantaggio, per i proprietari di immobili con redditi più elevati. L'effetto di medio-lungo periodo dovrebbe essere quello di rendere più conveniente l'immissione di immobili sul mercato, favorendo l'emersione di canoni irregolari.

Appare, dunque, che la nuova cedolare secca sia conveniente, soprattutto se si parla di un ulteriore abbassamento dell'aliquota al 10%. Il confronto va sempre fatto con lo scaglione di reddito in cui un soggetto rientra (ossia il suo reddito annuo).

La valutazione della convenienza della cedolare secca non può prescindere prima di tutto dal raffronto tra cedolare secca e applicazione della tassazione per scaglioni di reddito Irpef ossia in assenza di applicazione della tassa piatta.

Sicuramente dal 2013 con la riduzione della detrazione forfettaria Irpef sui canoni di locazione la cedolare conviene. Solo che non è facile in ugual modo capire se conviene il canone concordato con aliquota ridotta o contratto di locazione ordinaria. La risposta sta nel comprendere se il risparmio derivante dalla riduzione della cedolare secca compensa la riduzione (teorica del canone di affitto) che sarà applicata ragionevolmente all'inquilino. Successivamente, quello che era un naturale sconto finalizzato a spingere ancora di più la cedolare secca a vantaggio dei proprietari e degli inquilini rischia di diventare vano in quanto il legislatore parallelamente dà la possibilità ai Comuni di aumentare l'aliquota Imu e quella della Tasi dello 0,8 per mille per cui da una parte un risparmio sull'imposta Irpef e dall'altra un incremento potenziale sull'imposta che grava sul patrimonio.

Quindi, se la finalità è quella di produrre effetti redistributivi meno regressivi sarebbe stato auspicabile applicare il regime della cedolare soltanto alle nuove locazioni, per incrementare una più rapida traslazione della minore imposizione sui canoni di locazione.

La criticità maggiore, come si è evidenziato, concerne la riduzione del favore fiscale per i contratti a canone concordato rispetto a quelli a canone libero, con un

sostanziale allineamento tra il carico fiscale per il proprietario tra le due tipologie contrattuali, a differenza di quanto sussiste se si ricorresse all'ordinario regime di tassazione Irpef.

### 3. Potestà normativa in materia di tributi propri degli enti locali

In relazione alla disciplina della cedolare secca sui canoni di locazione, occorre brevemente ricostruire il tema dell'autonomia normativa locale, oggetto di analisi dottrinali<sup>18</sup>, con particolare attenzione all'esplicito riconoscimento, ex art. 117, comma 6, Cost., di un potere regolamentare degli enti locali, per la "disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite"<sup>19</sup>. Va quindi posto il quesito riguardante il rapporto tra i regolamenti locali e le fonti legislative per verificare se ci si trovi in presenza della tradizionale ricostruzione in termini di gerarchia e competenza oppure se si tratti di valorizzare la natura funzionale della competenza regolamentare degli enti locali<sup>20</sup>. La dottrina si è suddivisa su due

<sup>18</sup> Tra le maggiori monografie sul tema, si ricorda: A. PIRANO (a cura di), *La funzione normativa di Comuni, Province e Città nel nuovo sistema costituzionale*, Palermo, 2002; L. PISCITELLI, *La potestà normativa nell'ente locale*, Genova, 2003; M. DI FOLCO, *La garanzia costituzionale del potere normativo locale*, Padova, 2007; A. DE CHIARA, *La funzione normativa delle Regioni e degli enti locali*, in G. CLEMENTE DI S.LUCA (a cura di), *Comuni, e funzione amministrativa*, Torino, 2007.

<sup>19</sup> F. MERLONI, *Riflessioni sull'autonomia normativa degli enti locali*, in *Le Regioni*, 2008, pag. 91, dove l'autore afferma che si tratta di "un deciso avanzamento nella direzione dell'autonomia normativa locale come nuovo valore costituzionale, da tutelare sia in sede di interpretazione delle nuove disposizioni del Titolo V, sia ipotizzando nuove e più significative forme di protezione giuridica degli enti locali, a tutela della loro competenza". Inoltre M. MANCINI, *I regolamenti degli enti locali tra riserva di competenza e "preferenza" in un multilevel system of government*, in *Le Regioni*, 2008, pag. 132, dove l'autore tenta di chiarire il significato dei termini impiegati: per "organizzazione" di una funzione si intende la predisposizione degli strumenti necessari per il suo esercizio; per "svolgimento" si allude ad aspetti procedurali, relativi ai vari momenti in cui si esplica l'azione amministrativa locale. Inoltre, l'art. 4, comma 4, della legge La Loggia vi aggiunge la "gestione delle funzioni"; secondo l'autore in esame sembrerebbe intendersi la concreta modalità di esercizio delle funzioni in relazione agli strumenti di cui gli organi amministrativi competenti si possono avvalere. Contrariamente sul tema, G. BOTTINO, *Commento all'art. 4, comma 4*, in AA.VV., *Il nuovo ordinamento della Repubblica. Commento alla l. 5 giugno 2003 n. 131 (La Loggia)*, Milano, 2003, pag. 355, si afferma che la "gestione" non abbia una propria configurazione e che nel relativo ambito vada compreso tutto ciò che non rientra nell'"organizzazione" e nello "svolgimento". Si potrebbe dunque intendere che i regolamenti locali siano competenti a disciplinare i restanti aspetti legati all'esercizio delle funzioni amministrative.

<sup>20</sup> S. PARISI, *Il "posto" delle fonti locali nel sistema*, in *Le Regioni*, 2008, pag. 169, dove si sostiene che "bisogna indagare quale rapporto il regolamento locale intrattenga con la legge attributiva di funzioni amministrative. Le domande da porsi, in particolare, saranno le seguenti: in relazione alla disciplina organizzativo-procedurale delle funzioni amministrative conferite dalla legge sussiste una riserva di competenza all'interno dell'art. 117, comma 6, Cost., oppure, per spiegare i rapporti tra

posizioni diverse: da una parte ha visto l'art. 117, comma 6, Cost., come una effettiva riserva di competenza<sup>21</sup>, dall'altra si è continuato a preferire l'impostazione gerarchica<sup>22</sup>. Non sono mancate posizioni intermedie, nel tentativo di mitigare gli esiti dell'applicazione del criterio gerarchico o di quello della competenza<sup>23</sup>.

Riprendendo l'interpretazione che vede nell'art. 117, comma 6, Cost., una competenza "funzionale" del regolamento locale si vuole intendere che quest'ultimo segue le sorti della funzione amministrativa conferita dalla legge<sup>24</sup>; il tutto va ricostruito secondo il principio di sussidiarietà, il quale risulta essere una applicazione flessibile dello stesso canone di competenza, aperto, nei rapporti tra i livelli di governo, a diverse soluzioni, in linea con i principi di differenziazione ed adeguatezza<sup>25</sup>. Una lettura di tal genere implica che i regolamenti locali "saranno

---

legge e regolamento locale, dobbiamo ancora chiamare in causa una logica conformativa di tipo gerarchico? E inoltre c'è una alternativa reale al dittico "gerarchia-competenza" per spiegare i rapporti tra legge e regolamento locale?"

<sup>21</sup> G. U. RESCIGNO, *Note per la costruzione di un nuovo sistema delle fonti*, in *Dir. pubbl.*, 2002, pag. 793; M. CAMMELLI, *Principio di sussidiarietà e sistema delle amministrazioni pubbliche*, in *Quad. reg.* 2002, pag. 470.

<sup>22</sup> E. BALBONI, *Gli scenari incerti dell'autonomia normativa locale in una disposizione di difficile interpretazione*, in *www.federalismi.it*; ALI', voce *Regolamenti degli enti locali*, in *Enc. Dir. IV Agg.*, Milano, 2002; G. MARCHETTI, *Le autonomie locali fra Stato e Regioni*, Milano, 2002, pag. 156; A. CECERE, *La "cedevolezza" da eccezione a regola*, in *Quad. cost.*, 2003, pag. 634.

<sup>23</sup> G. DI COSIMO, *I regolamenti nel sistema delle fonti-Vecchi nodi teorici e nuovo assetto costituzionale*, Milano, 2005, pag. 83, il quale, dopo aver riconosciuto la sussistenza di una riserva di regolamento locale per l'organizzazione e lo svolgimento di funzioni conferite, non arrivare ad affermare l'annullamento della legge per vizio di incompetenza, in quanto si correrebbe il rischio di "andare oltre il segno, dato che l'annullamento della legge priverebbe di qualsiasi disciplina organizzativa/procedurale delle funzioni quella parte di enti locali che - in ipotesi - non si fosse attivata per approvarne una propria". Inoltre l'autore sottolinea una impostazione legata all'assimilazione della riserva ex art. 117, comma 6, alla "forzata coesistenza" tra legge statale e regionale nelle materie di competenza concorrente". Ciò che ne risulta è quindi una linea di pensiero descritta come una preferenza di regolamento, in modo che la legge continua a disciplinare la materia finché o laddove non intervenga il regolamento locale a derogare, in relazione all'organizzazione-svolgimento delle funzioni conferite, la legge, la quale finirebbe per contenere norme cedevoli nella parte in cui disciplina l'organizzazione-svolgimento delle funzioni conferite. G. FALCON, *Considerazioni finali*, in *Le Regioni*, 2002, pag. 1039, dove, da un lato si nega l'esistenza di una riserva ex art. 117, comma 6, Cost., impostando il rapporto legge-regolamento in termini di gerarchia, dall'altro afferma l'esistenza di uno spazio non comprimibile per i regolamenti degli enti locali, sulla base dell'osservanza dei principi costituzionali di autonomia e sussidiarietà. Inoltre, non viene accolta la soluzione della questione secondo l'ottica delle norme cedevoli, in quanto si andrebbe a svilire la fonte normativa locale.

<sup>24</sup> S. PARISI, *Il "posto" delle fonti locali nel sistema*, cit., pag. 174.

<sup>25</sup> O. CHESSA, *La sussidiarietà "verticale" come "precetto di ottimizzazione" e come criterio ordinatore*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2002, pag. 1452, dove si sostiene che "la fonte

titolari di una competenza *tendenziale*, ossia ragionevolmente derogabile quando, per il sussistere di esigenze unitarie, si impongano scelte differenti”<sup>26</sup>.

Risulta evidente che l’ordinamento costituzionale si delinea come un “sistema policentrico esploso delle autonomie”<sup>27</sup>, e questo comporta un deciso ripensamento dei rapporti tra i diversi ordinamenti<sup>28</sup> verso l’instaurazione di relazioni di “complementarietà funzionale”<sup>29</sup>. Questa lettura consente di unire il valore dell’unità dell’ordinamento, inteso nel suo complesso, con quello dell’autonomia, rafforzato attraverso l’attribuzione alle fonti locali di emanare una disciplina dettagliata che, nel pieno rispetto dei principi di base<sup>30</sup>, permetta di sottolineare le singole e specifiche peculiarità<sup>31</sup>. La costituzionalizzazione del

---

normativa locale gode di una “competenza tendenziale” ragionevolmente derogabile dal legislatore regionale. Anche in questo caso si avrebbe un *favor*, una “decisione di preferenza”, che vale solo in linea di principio, cioè a condizione che ragioni di adeguatezza non giustifichino l’intervento normativo sussidiario del livello superiore”.

<sup>26</sup> S. PARISI, *Il “posto” delle fonti locali nel sistema*, cit., pag. 174. Si veda anche R. TOSI, *Sui rapporti tra fonti regionali e fonti locali*, in *Le Regioni*, 2002, pag. 970, il quale parla di una “presunzione relativa di competenza dei regolamenti locali”, in quanto, nel momento stesso in cui dovesse sopraggiungere una esigenza di tipo unitario, questa “presunzione di competenza” è destinata a cedere di fronte alla legge che potrebbe optare per una diversa ripartizione.

<sup>27</sup> F. PIZZETTI, *Le nuove esigenze di “governance” in un sistema policentrico esploso*, in *Le Regioni*, 2001, pag. 1153.

<sup>28</sup> S. BARTOLE, R. BIN, G. FALCON, R. TOSI, *Diritto regionale*, Bologna, 2005, pag. 24, dove si sostiene che, nel contesto dell’art. 114 Cost., al termine “Repubblica” deve essere conferito il significato di “Stato-ordinamento”, e al termine “Stato” quello di “Stato-apparato”.

<sup>29</sup> R. TONIATTI, *Il regionalismo relazionale e il governo delle reti: primi spunti ricostruttivi*, in S. GAMBINO, (a cura di), *Il “nuovo” ordinamento regionale. Competenze e diritti*, Milano, 2003, pag. 171.

<sup>30</sup> M. MANCINI, *I regolamenti degli enti locali tra riserva di competenza e “preferenza” in un multilevel system of government*, in *Le Regioni*, 2008, pag. 122.

<sup>31</sup> M. MANCINI, *I regolamenti degli enti locali tra riserva di competenza e “preferenza” in un multilevel system of government*, cit., pag. 126, dove si ricostruisce il percorso per individuare l’ambito di intervento dei regolamenti degli enti locali, ex art. 117, comma 6, partendo dal modello di distribuzione delle competenze amministrative tra i diversi livelli territoriali di governo. Al fine di una corretta lettura dell’art. 118 Cost. si sottolinea come questa disposizione costituzionale non opera una attribuzione diretta di funzioni, ma “rimette al legislatore statale e a quello regionale, ciascuno nelle materie di rispettiva competenza, il compito di provvedere alla distribuzione delle stesse, limitandosi soltanto a dettare (e conseguentemente costituzionalizzare), al primo comma, i criteri che essi sono tenuti a osservare nel corso del procedimento allocativo”. L’autore dunque evidenzia che “il modello costituzionale necessita pertanto, ai fini del suo pieno invero, di un’intermediazione legislativa, in assenza della quale l’art. 118 conserverebbe il carattere di norma meramente indicativa di principi, di una mera “pagina bianca”. Spetta al legislatore statale, in forza della competenza riservata di cui all’art. 117, comma 2, lett. p), Cost., attribuire agli enti locali le loro funzioni “fondamentali-proprie”, vale a dire quel nucleo, quello “zoccolo duro” di funzioni che connotano “ontologicamente” tutti gli enti dello stesso tipo, costituendone quasi degli elementi distintivi”. Infine viene osservato che “i criteri ai quali deve ispirarsi il legislatore sono quelli enucleati al primo comma dell’art. 118 Cost. Il primo a trovare applicazione è quello della sussidiarietà verticale in senso “discendente” o di “prossimità”, in virtù del quale le funzioni dovrebbero essere

potere regolamentare locale comporta, in primo luogo, che il legislatore statale e regionale, nelle materie di rispettiva competenza, non possono predisporre una disciplina onnicomprensiva, dovendo lasciare uno spazio anche ai regolamenti locali; la lettura congiunta dell'art. 5<sup>32</sup> e dell'art.117, comma 6, Cost., implica che la legislazione statale e regionale incontra un limite ulteriore rappresentato dalle fonti degli enti locali. In secondo luogo, visto che i regolamenti locali sono in diretto rapporto con la Costituzione, non è più necessaria una intermediazione legislativa finalizzata ad autorizzare l'esercizio del relativo potere regolamentare.

Quindi, se alla Costituzione è riservata l'an di questo potere<sup>33</sup>, alla legge compete di stabilire il *quomodo*, mediante una disciplina che ponga i limiti di intervento nei confronti delle fonti secondarie. Il rapporto tra le legislazioni statale-regionale e i regolamenti locali è, al tempo stesso, delicato e complesso; il punto di equilibrio, per non invadere l'ambito "preferenziale" degli enti locali, è legato alla separazione delle competenze per tipologia di disciplina, secondo il modello principio-dettaglio. La legge chiamata ad allocare la funzione dovrebbe limitarsi ad una impostazione di base molto generale, consentendo ai regolamenti locali di intervenire con disposizioni di sviluppo-dettaglio e di scegliere, tra le diverse opzioni possibili, quella più consona alle esigenze del territorio<sup>34</sup>.

Sullo sfondo restano i corollari della "suppletività" e della "cedevolezza"<sup>35</sup>. L'identificazione del punto di equilibrio avviene, dunque, sui requisiti minimi di uniformità in modo che le pretese di differenziazione a livello locale risultino legittime. La fonte legislativa, secondo quest'ottica, è chiamata a definire una soglia minima di uniformità<sup>36</sup> e nulla di più, la differenziazione delle regole è alla

---

esercitate, preferibilmente, dal livello territoriale di governo più "prossimo" ai cittadini che ne sono i destinatari". Da quest'ultimo passaggio si evince la preferenza per il livello comunale, ex art, 118, comma 1, Cost.

<sup>32</sup> C. ESPOSITO, *Autonomie locali e decentramento amministrativo nell'art. 5 della Costituzione*, in *La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954, pag. 67.

<sup>33</sup> F. PIZZETTI, *Commento all'art. 4*, in C. CITTADINO (a cura di), *Legge "La Loggia". Commento alla l. 5 giugno 2003 n. 131 di attuazione del Titolo V della Costituzione*, Rimini, 2003, pag. 95.

<sup>34</sup> C. CAVALIERI, *Gli statuti ed i regolamenti degli enti locali tra riforma del Titolo V e prossima revisione costituzionale*, in *Pol. dir.* 2004, pag. 548.

<sup>35</sup> G. PITRUZZELLA, *Quali poteri normativi per l'autonomia locale?*, in *Le Regioni*, 2008, pag. 7.

<sup>36</sup> A. CORPACI, *La potestà normativa degli enti locali. Commento all'articolo 4*, in G. FALCON (a cura di), *Stato, Regioni ed enti locali nella Legge 5 giugno 2003, n. 131*, Bologna, 2003, pag. 106.

base del riconoscimento di una vera autonomia normativa<sup>37</sup>.

Duole, quindi, constatare che il sistema di finanza locale non è ancora costruito in rapporto alle funzioni da svolgere e non prevede una adeguata redistribuzione di risorse.

Queste tematiche meritano un approfondimento ulteriore e maggiormente precisato in relazione alla potestà impositiva degli Enti locali, sia in ambito tributario che extra-tributario. Se il punto di partenza di ogni ragionamento, che voglia davvero portare a concretizzazioni realmente intese in chiave di autonomia finanziaria, deve essere l'art. 119 Cost., va subito rimarcato il dato che mai, in nessun caso, questa disposizione costituzionale separa e distingue la posizione dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane da quella delle Regioni, lasciando così chiaramente intendere che non vi possa essere differenza di potere tra Enti locali e Regioni, in modo da poter venire intesa come una condizione generale di Comuni, Province e Città metropolitane parificate, ex art. 114, commi 1 e 2, alle Regioni nella loro qualità di "enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni"<sup>38</sup>.

Il sistema di imposizione e la prima fase di applicazione della cedolare secca sui canoni di locazione hanno evidenziato che l'effettiva portata del potere di imposizione degli Enti Locali concerne, in primo luogo, il problema di conciliare l'equiparazione di tutti gli enti territoriali, sotto il profilo dell'ampiezza dell'autonomia impositiva riconosciuta, con la possibilità, almeno apparente, di stabilire tributi propri anche per gli enti di livello sub-regionale, privi di potestà legislativa, tenuta ferma la riserva di legge ex art. 23 Cost.; la soluzione che incentivi il riconoscimento di una vera autonomia territoriale passa per l'interpretazione dell'art. 23 Cost. alla luce dell'art. 119 Cost. in modo che gli Enti locali possano istituire tributi ed entrate proprie, prescindendo da un preventivo e specifico

---

<sup>37</sup> F. MERLONI, *Riflessioni sull'autonomia normativa degli enti locali*, in *Le Regioni*, 2008, pag. 93, il quale si chiede se "lo scarso uso del potere di autonomia normativa non dipende dal fatto che non si sono realizzate le condizioni di base dell'autonomia locale *tout court*? Che non ha senso rivendicare l'autonomia normativa se poi l'ente locale non dispone di significative funzioni in titolarità, ovvero non dispone per il loro esercizio delle corrispondenti risorse organizzative e finanziarie?"

<sup>38</sup> A. PIRAINO, *Linee per l'attuazione dell'art. 119 Cost.*, in *www.federalismi.it*, 2005, pag. 2.

intervento legislativo statale o regionale, basandosi, per l'ambito tributario, sui limiti posti dalla legislazione generale di coordinamento del sistema tributario della Repubblica<sup>39</sup>.

Come è noto, la riserva di legge ex art. 23 Cost.<sup>40</sup> è intesa come espressione e manifestazione del principio secondo cui il fondamento di tutte le prestazioni patrimoniali imposte deve potersi far risalire alla volontà diretta o indiretta dei cittadini stessi in relazione all'esercizio della sovranità popolare<sup>41</sup>; in tal senso, l'introduzione nel testo costituzionale di meccanismi istitutivi di prestazioni patrimoniali imposte può trovare spazio, anche prescindendo dall'impiego dello strumento legislativo, a patto che si consideri la riserva ex art. 23 Cost. come uno dei modi, e non l'unico, attraverso il quale viene attuato il principio costituzionale del necessario consenso democratico al tributo<sup>42</sup>. E' infatti assodato che le riserve di legge non sono collocabili completamente sul medesimo piano, ma sono espressione di specifiche e distinte esigenze<sup>43</sup>, e, l'art. 23 Cost. non vuole esprimere tanto una riserva di organo quanto un divieto generale di allocare qualsiasi tipo di potere di imposizione patrimoniale in capo ad organi sprovvisti della dovuta legittimazione democratico-popolare<sup>44</sup>.

<sup>39</sup> G. LADU, *Il sistema amministrativo dopo la riforma del titolo V della Costituzione*, Roma, 2002, pag. 175 ss.

<sup>40</sup> Per una ricostruzione generale dell'istituto S. BARTOLE - R. BIN, *Art. 23*, in *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, pag. 196, dove si nota che "alla incerta origine storica va assommato un dibattito ancora vivo intorno alla collocazione della norma nell'ambito delle garanzie costituzionali in tema di libertà. Se è indiscutibile che la norma costituzionale nasce primariamente con funzioni di garanzia, affondando le proprie radici nel liberalismo democratico che vede nella legge il supremo mezzo di tutela delle libertà, non si può negare che su questo significato si siano appoggiate altre interpretazioni che hanno piuttosto valorizzato il ruolo della legge come atto di provenienza politico-democratica e come mezzo di fissazione di regole generali ed astratte".

<sup>41</sup> E. CORALI, *Federalismo fiscale e Costituzione*, cit., pag. 117.

<sup>42</sup> F. MODUGNO, *Appunti dalle lezioni sulle Fonti del Diritto*, Torino, 2005, pag. 12, dove si afferma che detti principi supremi "non possono essere sovvertiti o modificati nel loro contenuto essenziale, che li rende "valori" e non "norme", non dovendosi confondere la fattispecie della norma, che può essere oggetto di revisione, con il contenuto di valore supremo che essa esprime", non suscettibile di revisione alcuna.

<sup>43</sup> G. MARONGIU, *La produzione di norme e l'elusione dei principi costituzionali*, in [www.associazionetributaristi.it](http://www.associazionetributaristi.it)

<sup>44</sup> E. CORALI, *Federalismo fiscale e Costituzione*, cit., pag. 120, dove si afferma che " il principio che qualsivoglia imposizione tributaria sia approvata nel rispetto di una procedura che consenta la rappresentanza di tutti i cittadini, al pari di ogni altro principio, tuttavia non può mai esaurirsi nella norma che lo rende manifesto. Riserva di legge e principio supremo del necessario consenso al

In tal modo il principio di auto-imposizione patrimoniale non si esaurisce nella riserva di legge ma può trovare soddisfazione anche a prescindere o meno da un'espressa riserva di legge o dall'utilizzo in concreto di un atto formalmente legislativo. Questo principio, in altre parole, viene ugualmente rispettato nel caso in cui lo stesso prelievo patrimoniale<sup>45</sup> sia previsto da un atto anche non denominato "legge" ma proveniente da un organo pienamente rappresentativo in chiave democratica. Negando questa possibilità, infatti, "si rischia di trasformare la riserva di legge in uno strumento per affermare la supremazia in materia tributaria dello Stato e delle Regioni sulle Province e sui Comuni, mentre tale finalità è chiaramente estranea all'art. 23 Cost., essendo il riparto delle competenze tra enti territoriali oggetto di disposizioni costituzionali specifiche"<sup>46</sup>.

Quindi, se la Costituzione concede agli Enti locali la possibilità di applicare "tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione" questo significa che è prevista l'adozione, nell'ambito delle proprie competenze e nella piena espressione dell'autonomia regolamentare, di provvedimenti di natura non legislativa idonei ad istituire prestazioni patrimoniali imposte, pienamente legittimi in quanto posti in essere da organi investiti della necessaria legittimazione popolare locale<sup>47</sup>.

---

tributo stanno così tra loro in rapporto di mezzo a fine, dove la legge è uno dei mezzi per realizzare il fine democratico dell'auto-imposizione. Ma non l'unico."

S. BARTOLE - R. BIN, *Art. 23*, cit., pag. 198, dove si ricorda che "la prestazione patrimoniale imposta è tale indipendentemente dalla denominazione della stessa, dovendo essere considerata oggettivamente nei suoi caratteri essenziali: la patrimonialità e l'imposizione autoritativa (sulla irrilevanza della denominazione: Corte cost. 4/1957 e 30/1957). Più arduo determinare quando la prestazione si possa considerare imposta ai fini dell'applicazione dell'articolo in commento. La prima giurisprudenza della Corte delineava un elemento positivo ed uno negativo: l'obbligatorietà della prestazione e l'assenza di concorso della volontà del privato alla determinazione della obbligatorietà medesima; tali componenti davano vita alla prestazione autoritativa, rientrando nell'ambito dell'art. 23 Cost. (cfr in particolare Corte cost. 4/1957 dove si ritiene rilevante la prestazione "stabilita come obbligatoria a carico di una persona senza che la volontà di questa vi abbia concorso"; più di recente 135/1987)".

<sup>46</sup> K. NIKIFARAVA, *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali: lo stato di attuazione dell'art. 119 Cost. alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2004, pag. 969.

<sup>47</sup> A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Rivista di diritto tributario*, III, 2005, pag. 3, il quale afferma che "l'attuale concezione della riserva di legge intende essa", più che come un'esclusiva in favore di un determinato organo dello Stato, "come espressione di un principio autonomo, di democraticità e rappresentatività di una comunità sociale" e un regolamento dell'ente locale "corrisponde di più alla portata sostanziale del principio democratico sotteso alla riserva di legge, che esige che la disciplina materiale del tributo sia demandata alla collettività, alla ripartizione delle cui spese pubbliche il tributo concorre".

Senza, tuttavia, nessuna pretesa equiparazione dei regolamenti delle autonomie territoriali agli atti di rango primario, gli Enti locali possono, in questo modo, esercitare l'autonomia impositiva costituzionalmente garantita<sup>48</sup>, avendo come riferimento i limiti della legislazione di coordinamento del sistema tributario<sup>49</sup> e al solo ed esclusivo scopo di finanziare le spese pubbliche di competenza locale.

Infatti, questa normativa di coordinamento deve limitarsi a fissare gli elementi necessari di delimitazione dello spazio d'azione delle amministrazioni locali, consentendo che la disciplina di dettaglio della prestazione imposta sia affidata ad atti di natura regolamentare, espressione dell'autonomia delle amministrazioni stesse<sup>50</sup>. Seguendo questa linea di pensiero<sup>51</sup>, si può concludere che la potestà tributaria delle autonomie locali potrebbe esplicitarsi su presupposti oggettivi diversi da quelli di preesistenti tributi statali o regionali oppure anche sugli stessi presupposti oggettivi di vigenti tributi statali o regionali con l'istituzione di eventuali e nuove addizionali, se espressamente consentito dalla legislazione di coordinamento del sistema tributario; inoltre, manovrando aliquote, ovvero disponendo esenzioni e/o detrazioni anche con riferimento a tributi erariali, ma questa possibilità, proprio perché in gran parte dipendente dalla disciplina statale, andrebbe posta unicamente in via residuale.

Questa impostazione autonomistica non è stata scelta dal legislatore delegante nella legge 42/2009, optando per una configurazione dello spazio di manovra dei tributi locali esclusivamente nell'ambito della normativa preventivamente e

---

<sup>48</sup> S. BARTOLE - R. BIN, *Art. 23*, cit., pag. 199, dove si afferma che "l'art. 23 della Cost. fissa una riserva di legge di carattere relativo, che – per le materie che ricadono nel suo ambito di applicazione – non tollera interpretazione analogica ma consente interpretazione estensiva (Corte cost. 211/1992)".

<sup>49</sup> S. BARTOLE - R. BIN, *Art. 119*, cit., pag. 1078, dove si sottolinea che "quanto alle forme del coordinamento, è da dire che questo dovrà primariamente intervenire nella forma della legge di principi, che, ai sensi del comma 3 dell'art. 117 Cost., pone appunto i principi fondamentali in materia di "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario"; ancorché, come chiarito dalla Consulta, "il coordinamento finanziario può richiedere, per la sua stessa natura, anche l'esercizio di poteri di ordine amministrativo, di regolazione tecnica, di rilevazione di dati e di controllo: onde, attesa la specificità della materia, non può ritenersi preclusa alla legge statale la possibilità, nella materia medesima, di prevedere e di disciplinare tali poteri, anche in forza dell'art. 118, primo comma, della Costituzione".

<sup>50</sup> G. BERNABEI, G. MONTANARI, *Tributi propri e autonomie locali*, Seconda edizione, Padova, 2016, pag. 93 e ss.

<sup>51</sup> E. CORALI, *Federalismo fiscale e Costituzione*, cit., pag. 125.

specificatamente dettata dal legislatore statale o regionale, leggendo, quindi, l'art. 119 Cost. alla luce, ristretta, dell'art. 23 Cost. e non, come qui proposto, viceversa. In questo senso non ha aiutato l'orientamento giurisprudenziale; la Corte costituzionale ragiona in termini generali e ha previsto l'intervento della legge al fine di predisporre "i requisiti minimi di uniformità" nella disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni amministrative dell'ente locale, a patto che sussistano "specifiche esigenze unitarie"<sup>52</sup>, negando, inoltre, la legittimità di quei regolamenti regionali i quali, seppur in via suppletiva e cedevole, abbiano invaso la sfera di competenza dell'autonomia regolamentare locale<sup>53</sup>.

Dinanzi a questa posizione emerge che la potestà regolamentare locale ha un proprio e garantito ambito di competenza, in modo che le fonti legislative dettino, a tutela di interessi unitari, parte della disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni dell'ente locale, in linea con i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza<sup>54</sup>.

Ancora meno incoraggiante appare la giurisprudenza amministrativa, dove prevale l'orientamento di una ferma subordinazione gerarchica in termini di rispetto della legge da parte della disciplina regolamentare locale affinché a questa non sia consentito di normare ciò che la legge espressamente non consente<sup>55</sup>, aggiungendo che, laddove si ravvisi un contrasto con le norme di legge, "la cedevolezza della disposizione regolamentare rispetto alla legge regionale comporta che la disposizione del regolamento deve essere disapplicata"<sup>56</sup>. Inoltre, si conferma che una sopravvenuta normativa di rango primario, anche solo di principio, risulta idonea ad abrogare la fonte locale le cui disposizioni presentino

<sup>52</sup> Corte cost. sent. n. 372/2004

<sup>53</sup> Corte cost. sent. n. 246/2006 commentata da A. RUGGERI, *Cedevolezza, autonomia regolamentare e composizione delle fonti in sistema*, in *Quad. cost.* 2007, pag. 147, e G. DI COSIMO, *Cercasi argomenti per le norme cedevoli*, in *Quad. cost.*, 2007, pag. 151.

<sup>54</sup> C. MAINARDIS, *Le fonti degli enti locali tra dottrina e giurisprudenza*, in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it)

<sup>55</sup> Cons. Stato sez. IV sent. n. 6610/2008 commentata da S. PARISI, *Nel rispetto della legge: i regolamenti provinciali tra conformità e non incompatibilità*, in *Le Regioni*, 2009, pag. 183.

<sup>56</sup> Cons. Stato sez. V sent. n. 2343/2008, dove si conferma la posizione della giurisprudenza amministrativa, secondo la quale la legittimità del provvedimento comunale impugnato va verificato in relazione al solo parametro offerto dalla fonte primaria.

antinomie con tali principi, e non risolvibili mediante i criteri interpretativi<sup>57</sup>.

Infine, la giurisprudenza civile, con riferimento al principio *iura novit curia* e alla disciplina del giudizio impugnatorio di legittimità dinanzi la Suprema Corte di Cassazione, afferma che, alla luce dell'art. 114 Cost., soltanto lo Statuto dell'ente locale ma non il regolamento sia fonte del diritto in conformità all'art. 360, comma 1, n. 3. C.P.C.<sup>58</sup>; in questo modo si rileva che il principio *iura novit curia* vale per le fonti "paraprimarie o sub primarie" come lo Statuto ma non per le fonti secondarie come i regolamenti locali<sup>59</sup>.

Pertanto, a prescindere dalla specificità dei singoli casi, nella giurisprudenza richiamata si afferma una ripetuta irrilevanza del nuovo art. 117, comma 6, Cost., senza prendere in considerazione l'ampio dibattito dottrinale sul tema, arrivando persino, in alcune decisioni, a non ritenere a pieno titolo il regolamento locale quale fonte del diritto<sup>60</sup>.

Questo clima sfavorevole si ripercuote sulla legge n.42/2009, dove si nota, per gli enti locali, un riconoscimento di autonomia normativa molto limitato, circoscritto all'integrazione dei criteri di riparto, con interventi sulla disciplina delle aliquote e della base imponibile solo laddove questa non risulti già predeterminata dalla definizione del presupposto; un'autonomia, dunque, ristretta alla disciplina delle agevolazioni e all'istituzione di tributi interamente disciplinati dalla legge. Pertanto, lo spazio di manovra degli Enti locali può soltanto esprimersi mediante l'adozione di atti normativi di rango secondario, quali i regolamenti o gli atti amministrativi generali, tendenzialmente "esecutivi" della legge, comprimendo, in modo significativo, la possibilità di perseguire una vera e propria politica fiscale<sup>61</sup>.

<sup>57</sup> TAR Sicilia – Catania sez. I, sent. n. 866/2008.

<sup>58</sup> Cass. Civ. sez. trib. Sent. n. 23562/2009 dove si afferma che lo Statuto risulti fonte "deliberante in materie poste al riparo dalla preferenza della legge statale o regionale ovvero del regolamento governativo". Sullo stesso piano, cfr Cass. Civ. sez. trib. Sent. n. 23563/2009.

<sup>59</sup> Cass. Civ. sez. trib. Sent. n. 23562/2009 e Cass. Civ. sez. trib. sent. n. 302/2010.

<sup>60</sup> C. MAINARDIS, *Le fonti degli enti locali tra dottrina e giurisprudenza*, cit.

<sup>61</sup> A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rassegna tributaria*, 6, 2010, pag. 1525, il quale afferma la sussistenza di una "particolare forma di "preferenza" per la legge statale elaborata dalla Corte costituzionale e confermata dalla legge delega. Invero, l'"occupazione", da parte della legge statale, di un certo ambito normativo in materia tributaria, determina, secondo la giurisprudenza costituzionale ormai consolidata e confermata dalla legge delega, la sostanziale esclusione della competenza della legge regionale nella materia stessa. Sembra evidente che questa regola esprime

La legge delega mantiene una “preferenza” per la legge statale, sottolineando così i dubbi sull’idoneità dei criteri e dei principi direttivi fissati ad assicurare la complessiva coerenza e razionalità del sistema tributario della Repubblica, non cogliendo, se non in minima parte, le potenzialità insite nell’art. 119 della Costituzione.

---

un valore diverso da quelli evocati dalla riserva di legge, connessi alla natura degli organi ed al procedimento che la producono, ed identificabile con l’esigenza del “coordinamento”, cioè della razionalità complessiva del sistema tributario e delle sue modalità attuative. Il riconoscimento alle Regioni di una competenza legislativa in materia tributaria comporta infatti, in linea di principio, la possibilità, per tali enti, di sostituire con proprie leggi la preesistente disciplina posta da leggi dello Stato”.