

Individuazione del presupposto del tributo di soggiorno, principi di sistema e principi fondamentali di coordinamento

di F. Peddis - F. Picciaredda

SOMMARIO: **1.** L'imposta di soggiorno nelle esperienze normative mondiali e locali. - **2.** Politiche di tassazione turistica e strumenti di tutela ambientale. I tributi ecologici in ambito comunitario. - **3.** Imposta di soggiorno e tributi ambientali. Individuazione dei modelli prospettabili e osservazioni della Corte costituzionale. - **4.** Imposta di soggiorno, "tributi propri" regionali e principi di coordinamento.

1. *L'imposta di soggiorno nelle esperienze normative mondiali e locali.* - L'imposta di soggiorno è prevista in numerosi Paesi europei e del mondo, oltre ad essere contemplata, per quanto riguarda il nostro ordinamento, nel Trentino Alto Adige, seppur parzialmente, nella sola Provincia autonoma di Bolzano (L.R. Trentino Alto Adige, 29 agosto 1976, n. 10).

La stessa Corte costituzionale, nella sentenza in commento, evidenzia come non esista una normativa comunitaria in materia di imposte di soggiorno e la stessa non sia stata ancora oggetto di armonizzazione, di conseguenza gli Stati possono definire i criteri della sua applicazione, subordinatamente al rispetto dei principi del diritto comunitario e che non siano introdotte misure discriminatorie nell'esercizio delle libertà fondamentali previste dal Trattato UE.

La Consulta appare favorevole ad un sistema fiscale che tenga conto anche del tributo di soggiorno, sia pur a livello locale, sottolineando, come avremo modo di vedere nel prosieguo, lo stretto legame che sussiste tra questa forma di imposizione e lo sfruttamento dell'ecosistema.

Nel panorama europeo, il caso più emblematico della tassa di soggiorno è rappresentato dalla Francia. In vigore dal 1910, la *taxe de séjour* è un'imposta comunale i cui proventi sono utilizzati per migliorare lo sviluppo turistico locale. La tariffa nella capitale ammonta a un euro al giorno per persona, mentre nelle altre località è più bassa e, comunque, può variare a seconda della differente tipo-

logia della struttura ricettiva utilizzata dal turista. Anche in Germania l'entità del contributo di soggiorno è decisa a livello locale dai singoli *Länder*. La *kurtaxe*, indirizzata ai turisti, si applica nella gran parte delle strutture ricettive delle località termali ed il suo valore è variabile. In Polonia i visitatori che soggiornano più di 24 ore in una località per finalità turistiche sono tenuti a pagare una tassa di soggiorno, il cui ammontare, anche nel caso in esame, è stabilito a livello non centrale. Nella Confederazione elvetica, invece, i singoli Cantoni svizzeri decidono l'importo delle tariffe, mentre l'imposta varia in ragione della tipologia di ricettività scelta.

Tuttavia, non mancano esperienze di Comunità locali che hanno introdotto in piena autonomia propri tributi di soggiorno. L'esempio più noto è quello della Comunità Autonoma delle Isole Baleari che tramite la L. n. 3/2001 ha previsto un'imposta strutturalmente e funzionalmente operante alla stessa stregua dell'imposta di soggiorno istituita dalla Regione Sardegna.

L'imposta grava sulle persone fisiche residenti o non residenti (unica differenza con l'imposta sarda) nella Comunità Autonoma (sia spagnole che straniere). Anche in tal caso si tratta di una sorta di versione moderna della "tassa di soggiorno" il cui versamento è effettuato dall'operatore turistico con diritto di rivalsa sul soggetto che usufruisce dei servizi. Quest'ultima è sostanzialmente un'imposta di soggiorno applicata dagli albergatori ai clienti con un importo variabile in relazione al tipo di struttura ricettiva.

Peraltro, occorre notare che questa imposta, in linea teorica applicata a tutti (e quindi anche ai residenti), di fatto incide solo sui non residenti (cioè i soggetti che usufruiscono del servizio alberghiero). Si tratta, in sostanza, di un'imposta che non colpisce la collettività locale.

Le Isole Baleari si avvicinano ad altre aree mondiali come le Maldive o l'isola di *Fernando de Noronha* in Brasile, ma anche il *Queensland* (Stato federato dell'Australia), il Regno del *Bhutan* (piccola nazione montagnosa del sud Asia), il continente dell'Antartide e l'Alaska, tutte regioni che cercano, attraverso la tassazione turistica e le imposte di soggiorno o di "ingresso", di concentrare l'attenzione sui problemi che riguardano la sostenibilità ambientale e la conservazione dell'intero ecosistema.

Per quanto riguarda l'ordinamento italiano risale al 1989 (D.L. n. 66/1989) l'eliminazione della tassa di soggiorno. Istituita nel 1938 (R.D.L. n. 1926/1938), colpiva gli alloggiamenti temporanei in

località turistiche, e prevedeva un consistente numero di esenzioni. I proventi dell'imposta erano destinati alle aziende turistiche e agli Enti provinciali per il turismo del luogo — solo in determinate circostanze a favore del Comune — per essere diretti a migliorare le località connesse con lo sviluppo dell'attività turistica.

2. *Politiche di tassazione turistica e strumenti di tutela ambientale. I tributi ecologici in ambito comunitario.* - Con l'imposta di soggiorno applicata nella Regione Sardegna, però, la connotazione ambientale diviene sicuramente più influente rispetto ad altri casi, essendo affine, quanto alla sua *ratio*, proprio all'imposta di soggiorno presente nella Comunità Autonoma delle Isole Baleari.

Le politiche di tassazione turistica sono diventate una costante anche se da un esame delle varie normative sull'imposta di soggiorno presenti in Europa e nel mondo è possibile notare che le differenze rilevano in ragione della *ratio* per cui è istituito il tributo. In linea generale, il settore turistico (con le sue differenze) evidenzia una tassazione che si esprime generalmente mediante la pretesa di un contributo di vacanza nel momento in cui viene erogato un determinato servizio al turista. Altre soluzioni, invece, vengono richieste quando il visitatore fruisce del territorio.

A ben vedere, negli ultimi anni si è registrato un incremento di simili forme di tassazione in ragione del degrado irreversibile che molte località rischiano di subire. Per tali motivi, sembra necessario che queste aree mondiali (nel rispetto della legislazione vigente) debbano essere conservate e difese anche attraverso forme di tassazione particolarmente orientate.

Il tema delle ecotasse, quindi, assume valore peculiare con riferimento all'imposta di soggiorno sarda, soprattutto in relazione a quanto evidenziato dalla Corte costituzionale nel passaggio motivazionale della sentenza n. 102/2008 che ha affermato la legittimità costituzionale di tale imposta.

Innanzitutto, giova sottolineare che l'imposta di soggiorno della Regione Sardegna rappresenta un vero "tributo proprio" regionale (anche in virtù della disposizione di cui all'art. 8 dello Statuto sardo). Il tributo, infatti, si applica solo in ambito regionale (trovando, quindi, una stabile connessione con il territorio stesso) e il prelievo è stato stabilito dalla Regione e non soltanto attribuito alla stessa, se pur in condivisione con i Comuni che applicano tale imposta; inoltre tutti i suoi elementi, dal presupposto ai soggetti

passivi, dalla base imponibile alla misura, dalla fase di accertamento a quella di riscossione, sono stati regolati attraverso la legge regionale.

In questo angolo di visuale appare interessante osservare come la fiscalità locale proceda, negli ultimi tempi, nel regolare fattispecie che presentano forti relazioni con l'ambiente, offrendo, in tal modo, un modello strutturale che in futuro potrebbe essere seguito anche da altre Regioni.

Bisogna rilevare che esiste una grande disomogeneità tra i diversi Paesi che impiegano all'interno dei propri sistemi fiscali imposte ambientali.

L'orientamento largamente prevalente è quello di utilizzare per obiettivi di politica ecologica lo strumento tributario in modo indiretto: l'elemento ambientale entra cioè solo raramente a far parte del presupposto del tributo e la vocazione ambientale è affidata di norma agli effetti extrafiscali del tributo ambientale e ai vincoli di destinazione di una parte del gettito al finanziamento della spesa a tutela dell'ambiente.

Questa realtà ha condotto, in base alle principali esperienze di *green taxes*, a ragionare in termini di tributi che abbiano un'attitudine ambientale (o con funzione ambientale) piuttosto che di tributi ecologici in senso stretto.

Tale esigenza è sorta dalla necessità, per i Paesi più industrializzati, di individuare nuove forme di imposizione in cui sia lo stesso presupposto a caratterizzare in senso ecocompatibile il tributo, coinvolgendo in modo diretto i contribuenti nei modelli di protezione dell'ambiente, attraverso il collegamento tra i comportamenti di ciascuno e la capacità contributiva incisa dal tributo verde.

Sotto questo profilo l'attenzione posta dall'Unione Europea nel corso degli anni alla questione ambientale costituisce una novità importante, giacché le politiche ambientali rappresentano ormai un aspetto rilevante degli indirizzi pubblici generali e assorbono quote crescenti del reddito nazionale. Inoltre, in virtù del principio di trasversalità e integrazione introdotto dal Trattato di Amsterdam, la tutela paesaggistica ha assunto in ambito comunitario un ruolo di primaria importanza per effetto del novellato art. 6 del Trattato comunitario secondo il quale tutte le politiche devono tenere conto delle esigenze connesse alla salvaguardia dell'ecosistema, soprattutto nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile e,

quindi, una crescita economica che consenta di non alterare il delicato equilibrio ambientale.

La previsione di nuove imposte che non abbiano solo motivazioni extrafiscali di protezione ecologica, ma permettano anche di reperire risorse per il finanziamento della spesa ambientale, coinvolgendo l'insieme dei contribuenti attraverso l'individuazione di presupposti che colleghino in modo diretto il dovere tributario all'utilizzazione di risorse scarse o soggette a depauperamento (o, comunque, al rapporto con cui ciascuno interagisce con l'ambiente), è al centro di un dibattito positivo.

In quest'ottica, la nozione di tributo verde, maturata nell'ambito della normativa dell'Unione europea, si distacca da quella elaborata in sede OCSE (dove la tassazione ambientale assume un compito che non va oltre il ruolo di mezzo per il mero reperimento di risorse e, peraltro, è posta sullo stesso piano degli altri strumenti economici quali permessi negoziabili, sussidi, depositi cauzionali) avente un ruolo marginale. Il tributo ambientale, infatti, secondo la prospettiva comunitaria, viene caratterizzato da una relazione diretta (*rectius* causale) fra il presupposto e la capacità inquinante di una attività umana, commisurata generalmente all'unità fisica sottoposta a contaminazione.

In sostanza nella definizione comunitaria la funzione ambientale penetra nella struttura ontologica del tributo e si colloca nella fattispecie tributaria attraverso la relazione tra il collegamento del presupposto e il conseguente danno ambientale, identificando il presupposto dell'imposta sulla base dell'unità fisica o suo sostituto che determina o può causare il deterioramento ambientale scientificamente provato, ferma restando la possibilità che tale tributo persegua come effetto economico anche funzioni di tutela dell'ecosistema.

La scelta operata in sede europea è appropriata ad un modello evolutivo, in quanto consente di superare i tradizionali limiti delle tasse ecologiche redistributrici, ove lo scopo ambientale è sempre un fine extrafiscale, ponendo l'accento su uno schema impositivo in cui l'obiettivo ecologico rappresenta, non un effetto o un mero fine extrafiscale dell'imposta, ma il presupposto stesso del tributo ambientale.

Due sono gli elementi innovativi di tale definizione. Innanzitutto aver collocato la funzione ambientale, o meglio il bene ambiente, non più all'esterno, ma all'interno della fattispecie tributaria

(relazione causale); in secondo luogo aver posto l'accento non tanto sulla tutela dei beni scarsi quanto piuttosto sul deterioramento scientificamente dimostrato dell'ambiente o, più correttamente, sull'unità fisica che determina o può creare il deterioramento dell'ambiente (il danno ambientale).

L'unità fisica che provoca il degrado dell'ambiente non può, ovviamente, essere una funzione di un tributo volto a disincentivare l'inquinamento, ma è un fatto materiale e oggettivo sussumibile, a certe condizioni, nel presupposto del tributo ecologico.

Al riguardo, tenendo conto dei diversi settori che, secondo gli studi svolti in sede europea, possono costituire oggetto di tutela ambientale in forma di tassazione verde, sono state individuate alcune particolari categorie: la produzione di emissioni inquinanti, l'utilizzazione di prodotti inquinanti e il consumo dei beni ambientali scarsi.

Con riferimento all'ultima categoria è stato sottolineato che per effetto della scarsità del bene ambiente, tutti gli atti o le attività che cagionano un inquinamento o l'erosione di beni ambientali rappresenterebbero il consumo di un bene di lusso (l'ambiente), come tali suscettibili di una valutazione economica e, soprattutto, di manifestare una maggiore capacità contributiva rispetto agli atti od attività non inquinanti o che non comportano, comunque, un uso logorante di beni ambientali soggetti ad esaurimento.

3. *Imposta di soggiorno e tributi ambientali. Individuazione dei modelli prospettabili e osservazioni della Corte costituzionale.* - Posta questa premessa di carattere generale e passando concretamente ad analizzare i tributi regionali sardi, si deve evidenziare, in prima battuta, che per quanto riguarda l'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico (ove la Regione affermava nelle sue difese che l'imposizione andava ricondotta alla tipologia dei tributi a finalità "ecologico-turistica" — diretti a contenere l'inquinamento ambientale prodotto dal turismo, in quanto il possessore dell'immobile in una località turistica ad alto valore ambientale consuma e usa il bene ambientale protetto), la Corte costituzionale rileva chiaramente che siffatta ricostruzione della natura e della funzione del prelievo non trova, tuttavia, sostegno nella complessiva enunciazione della disposizione normativa.

La formulazione, infatti, individuava il presupposto nel possesso di fabbricati non adibiti ad abitazione principale ed il relativo

gettito non era destinato a specifiche attività di risanamento ambientale, perciò non poteva essere di certo modellato quale tributo extrafiscale con funzione ecologica.

L'imposta colpita da illegittimità costituzionale non presentava una effettiva *ratio* turistico-ambientale, ma era riconducibile ai tributi di tipo patrimoniale immobiliare. In entrambe le leggi regionali (L.R.S. n. 4/2006 e L.R.S. n. 2/2007), l'ambiente non rilevava come giustificazione del prelievo né come misura disincentivante e, infine, i soggetti passivi non erano tipizzati in ragione di una loro pericolosità ambientale.

La situazione è nettamente differente per quanto concerne l'imposta di soggiorno, istituita dalla L.R.S. n. 2/2007, la quale, come implicitamente osservato dalla Corte, assume i connotati strutturali ed un ruolo che conduce ad apprezzare il bene ambiente in modo diretto.

Prima facie, i Giudici delle leggi rilevano che l'imposta di soggiorno, istituita dalla Regione Sardegna, ha lo scopo di finanziare le spese connesse alla tutela dell'ambiente; esiste perciò una condizione di destinazione del gettito come previsto, d'altronde, dalla stessa norma istitutiva del tributo. Quanto alla possibile configurazione ambientale si potrebbe già delineare l'imposta di soggiorno come tributo di scopo dove l'obbligo di destinazione ha funzione redistributiva per l'investimento in opere di risanamento e la finalità ambientale è collegata al vincolo di gettito. Vincolo che è subordinato dalla legge regionale al finanziamento di tutti quegli investimenti che possano ridurre e prevenire il danno ambientale causato dalla presenza eccessiva di soggetti sul territorio.

L'assetto degli elementi della fattispecie tributaria, così come definita nella legge regionale, pone, però, dinanzi ad una qualificazione alternativa: bisogna verificare se l'elemento ambiente risulti estraneo alla fattispecie tributaria (rilevando solo in ordine alla destinazione del gettito), oppure se l'ambiente sia apprezzato anche all'interno della fattispecie impositiva in relazione con il presupposto.

La connotazione ambientale è legata sicuramente alla destinazione del gettito, ma in relazione, come osserva la Corte costituzionale, "alla valutazione fatta dal legislatore regionale che non irragionevolmente considera la Sardegna come un'unica — anche se non omogenea — area culturale ed ambientale e, come tale, complessivamente valorizzata dal bilancio regionale".

Si evidenzia poi come la Regione Sardegna patisca ciclicamente svariati problemi di affollamento in zone e località turistiche che, in determinati periodi dell'anno (ricordiamo che l'imposta di soggiorno non è annuale ma limitata al periodo estivo), comporta lo sfruttamento eccessivo delle risorse naturali e, conseguentemente, una elevazione sensibile dei costi in termini di efficienza e di controllo del patrimonio paesagistico.

A questo punto, però, facendo un passo ulteriore, l'ambiente assume, secondo la Consulta, un ruolo più importante nella fattispecie impositiva in quanto il soggiorno viene strettamente connesso con la fruizione dei beni ambientali e culturali. Il presupposto del tributo, infatti, costituito dalla attività di soggiorno, viene rapportato "alla fruizione sia dei servizi pubblici locali e regionali che del patrimonio culturale e ambientale in modo da far concorrere i soggetti passivi (i non residenti) al finanziamento dei primi e alla tutela del secondo".

Per rendere chiara la differenza fra il tributo ecologico e una mera imposta sui consumi che persegue (anche) fini extrafiscali ambientali, si può osservare che, mentre nel secondo caso il prelievo esiste anche se non viene in alcun modo preso in considerazione l'eventuale effetto inquinante del consumo, nel caso di tributo ambientale esso non può esistere senza la valutazione economica anche del danno ambientale prodotto dall'uso.

In sostanza, i soggetti passivi, proprio per effetto del soggiorno, necessariamente fruiscono del patrimonio ambientale, che la stessa Corte costituzionale, nella nota ordinanza n. 210/1997, ha riconosciuto come un bene unitario costituito da tutte le risorse naturali e culturali che possono essere soggette ad esaurimento e che necessitano, dunque, di cura e protezione.

Pertanto, se effettivamente sussiste una relazione diretta (causale) tra soggiorno (presupposto) e consumo dei beni ambientali scarsi o loro fruizione, come evidenziato dalla Corte, allora si potrebbe configurare come un tributo ambientale in senso stretto accostandolo alla *congestion charge* di derivazione anglosassone, senza più prestare attenzione al tributo di scopo e relegare il fattore ambiente ad una mera finalità.

In virtù di una tale ricostruzione, il Tribunale delle leggi supera le impostazioni funzionalistiche per effetto dell'acquisita consapevolezza di voler colpire, con un vero e proprio tributo, unità fisiche che determinano in sé un danno ambientale. Il punto di arrivo

risiede nella costruzione di un tributo ambientale nel senso proprio del termine e perfettamente in linea con le indicazioni emerse negli ultimi anni in sede europea.

Il bene ambiente non viene più visto come uno strumento di politica-sociale, ma entra a far parte della fattispecie tributaria e del presupposto tributario.

4. Imposta di soggiorno, “tributi propri” regionali e principi di coordinamento. - La possibilità di istituire imposte e tasse che hanno riflesso sul settore turistico è direttamente prevista dall'art. 8 dello Statuto speciale della Regione Sardegna (approvato con la L. Cost. 26 febbraio 1948, n. 3); tale disposizione permette alla Regione di “istituire tributi propri”, non previsti dall'ordinamento tributario statale, nel rispetto, tuttavia, dei canoni e dei principi generali del sistema tributario statale.

Possiamo confermare che l'imposta di soggiorno rappresenta un “tributo proprio” funzionale a realizzare le forme dell'autonomia speciale della Sardegna e, in linea di principio, si può considerare che l'idea di istituire tributi di tal fatta, a livello regionale, sia conforme ai principi fondamentali sottesi alla riforma del Titolo V della Costituzione.

Ciò, infatti, è stato posto alla base del recente Disegno di legge delega (13 novembre 2008 - Senato n. 1117 XVI Legislatura) per il federalismo fiscale, che individua espressamente tra i “tributi propri” anche quelli istituiti con legge regionale in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale (art. 5, comma 1, lett. b), del summenzionato Disegno di legge). Le Regioni, inoltre, potranno istituire nel proprio territorio tributi comunali e provinciali in aggiunta a quelli stabiliti a livello centrale (art. 10, comma 1, lett. g) del medesimo Disegno di legge).

D'altra parte, anche se la giurisprudenza costituzionale (cfr., in particolare, Corte cost., 26 gennaio 2004, n. 37) ha chiarito che l'adozione di una legge quadro — ai sensi dell'art. 119, comma 2, Cost., avente ad oggetto i principi di coordinamento — costituisce la condizione principale per l'esercizio delle forme di autonomia tributaria regionale (almeno per le Regioni a Statuto ordinario), è bene precisare che, in virtù dell'art. 10 della L. Cost. n. 3/2001, non si dovrebbe verificare alcun effetto restrittivo dell'autonomia già spettante alle Regioni a Statuto speciale (c.d. “clausola di miglior trattamento”).

Si deve ritenere, in sostanza, che le "imposte e tasse sul turismo" siano istituibili direttamente tramite legge regionale, anche in assenza di una legge di coordinamento ora prescritta dal nuovo art. 119, comma 2, Cost. In forza dell'art. 8 del proprio Statuto, la Regione Sardegna gode di un potere impositivo "diretto" che può esercitare in armonia con i principi statali in materia tributaria, tra i quali, principalmente, quelli derivanti dagli artt. 3, 23 e 53 Cost.

Nell'ambito della potestà normativa prevista dallo Statuto speciale, la Regione può modulare l'autonomia tributaria dei Comuni e, quindi, dispone della facoltà, al pari del caso di specie, di limitarsi a rimettere a questi ultimi la decisione di introdurre o meno i suddetti tributi, e ciò in piena armonia con i canoni generali del sistema tributario dello Stato.

In questa direzione, le Regioni si pongono come punto di riferimento principale nell'istituzione dei tributi regionali turistici contraddistinti dalla presenza del bene ambiente nella fattispecie impositiva.

Proprio con riguardo all'imposta di soggiorno, come delineata nel corso della nostra analisi, l'autonomia regionale tributaria potrà esprimersi non solo (esclusivamente) attraverso la creazione di tributi di scopo, ovvero tributi commutativi (tale assunto trova, inoltre, corrispondenza nel dettato costituzionale) dato che l'art. 119 si riferisce, più in generale, a tutte le fattispecie tributarie.

Il modello di tributo di soggiorno strutturato dalla Regione Sardegna si asside, quindi, sulla coerenza sistematica tra l'art. 8 dello Statuto sardo, l'art. 119 Cost. e l'art. 10 della L. Cost. n. 3/2001, all'interno di un mutamento tuttora *in fieri*, giacché il recente Disegno di legge delega sul federalismo fiscale costituisce un ulteriore passo in avanti in prospettiva autonomistica volto a dare concreta attuazione all'art. 119 Cost., attraverso l'adozione di uno o più decreti che definiranno, entro tempi brevi, (ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della legge delega) i principi di coordinamento della finanza pubblica.

3

Quaderni della **RIVISTA DI
DIRITTO TRIBUTARIO**

a cura di

VALERIO FICARI

**L'AUTONOMIA TRIBUTARIA
DELLE REGIONI E DEGLI ENTI LOCALI
TRA CORTE COSTITUZIONALE (SENTENZA
N. 102/2008 E ORDINANZA N. 103/2008)
E DISEGNO DI LEGGE DELEGA**

Un contributo giuridico al dibattito
sul federalismo fiscale



GIUFFRÈ EDITORE

Quaderni della **RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO**

Diretti da

Gaspare Falsitta - Augusto Fantozzi - Andrea Fedele - Salvatore La Rosa - Francesco Moschetti - Pasquale Russo

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 102/2008 e con l'ordinanza n. 103/2008, costituisce un importante riferimento nell'attuazione dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali, attraverso esperienze legislative sempre più necessarie che si muovono in dinamiche tra diversi livelli di ordinamenti (non ultimo quello comunitario) e di autonomia normativa non ancora lineari.

Le pronunce della Corte Costituzionale si rivelano ancor più significative ed utili nell'imminenza di una legge delega (la c.d. legge Calderoli) che, a seguito di successive rielaborazioni di testi e scelte, dovrebbe permettere la definizione di una delle possibili forme di "federalismo fiscale" e, quindi, una più evoluta attuazione del Titolo V della Costituzione.

Il volume raccoglie gli apporti che alcuni dei più validi Studiosi hanno voluto offrire al dibattito, con toni intenzionalmente critici ma egualmente sempre costruttivi, guardando ad un futuro nel quale, in tale materia, il confronto tra giuristi e politica legislativa sarà sempre più bisognoso di essere guidato dalle risultanze e indicazioni della giurisprudenza costituzionale e del Trattato Comunitario.

Valerio Ficari, professore Straordinario di diritto tributario nella Facoltà di Economia dell'Università di Sassari; autore di due monografie e di numerosi saggi, articoli e note a sentenza; già curatore di quattro opere collettanee; membro del comitato di direzione della Rivista di Diritto tributario e del comitato di redazione di Bollettino tributario e della Rivista Giuridica Sarda.

€ 24,00

1991-38

ISBN 88-14-14500-8



9 788814 145001