



**DALLA CORTE COSTITUZIONALE UN “VADEMECUM”
PER L’ATTUAZIONE DELL’ARTICOLO 119 DELLA COSTITUZIONE
(NOTA A CORTE COST. N. 37/2004)**

di

Matteo Barbero

*(Funzionario della Regione Piemonte e dottorando di ricerca in
diritto pubblico presso l’Università degli studi di Torino)*

4 marzo 2004

1. Il processo di progressivo adeguamento dell’ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (secondo l’espressione che compare nel titolo della legge 5 giugno 2003, n. 131, c.d. legge “La Loggia”) è stato sostanzialmente guidato dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, le cui sentenze sul tema (molto numerose, a fronte dell’imponente contenzioso fra Stato e Regioni) hanno spesso fissato alcuni punti fermi, in genere anticipando l’intervento del legislatore e comunque condizionando i contenuti della (futura e talvolta, come nella materia oggetto di queste brevi note, ovvero il federalismo fiscale, quasi futuribile) normativa di attuazione¹.

Alcune pronunce, in particolare, rappresentano ormai delle vere e proprie “pietre angolari” della nuova architettura costituzionale², avendo fornito un contributo essenziale per la risoluzione di alcune fra le (numerose) questioni controverse poste dalla legge di riforma del titolo V della seconda Parte della Costituzione.

La recente sentenza n. 37/2004³ sembra avere tutte le carte in regola per assolvere al ruolo di pronuncia “cardine” in relazione alla materia fiscale e tributaria, configurandosi come una

¹ La rilevanza delle pronunce della Consulta sull’attività normativa si è manifestata anche in forme inedite; basti pensare al tenore delle disposizioni di cui agli articoli 1, comma 2, e 7, comma 6, della l. n. 131 del 2003 cit., le quali (in materia, rispettivamente, di competenze legislative e di funzioni amministrative, nell’esplicitare il principio, più volte sancito dallo stesso Giudice delle Leggi, di continuità dell’ordinamento) si preoccupano (forse inutilmente) di fare “salvi gli effetti di eventuali pronunce della Corte Costituzionale”.

² Si possono citare, a titolo puramente esemplificativo, le sentenze n. 282/2002 e n. 303/2003.

³ Mediante tale sentenza, la Corte ha dichiarato infondate le questioni di legittimità costituzionale degli articoli 10, comma 1, lettere a), b) e c), 25, commi 1 e 5, e 27, commi 8, 9, 10 e 11, della legge 28 dicembre 2001, n. 448

indispensabile “bussola” da utilizzare da parte del legislatore nell’accidentato percorso attuativo del novellato articolo 119 Cost..

La Corte, chiamata a pronunciarsi sul tema specifico relativo all’estensione della potestà legislativa delle Regioni in materia di “sistema tributario degli enti locali”, fornisce una chiave di lettura più complessiva del nuovo diritto costituzionale tributario in cui il pragmatismo sembra talora prevalere sul dato più strettamente giuridico.

Ancora una volta, il Giudice delle Leggi, da un lato, ha cercato (se non di eliminare almeno di) attenuare alcune delle numerose aporie (puntualmente segnalate da una dottrina ormai vastissima) fra le disposizioni costituzionali recentemente modificate e quelle (contenute soprattutto nella prima Parte della Carta fondamentale) rimaste, viceversa, invariate; dall’altro, ha cercato di porre rimedio alla notevole confusione che tanto i ritardi, le incertezze e le contraddizioni del legislatore statale quanto la frammentarietà e le forzature derivanti da talune condotte poste in essere dai poteri regionali (e sfociate sia in interventi normativi spesso ancora prematuri sia in atti eccessivamente spregiudicati di impugnazione di leggi statali) hanno generato, confusione che è stata ulteriormente aggravata dall’esistenza (e dalla permanenza anche dopo la riforma) di un quadro normativo in gran parte (soprattutto in materia fiscale e tributaria) incompatibile con il nuovo assetto ordinamentale (sulla carta e almeno tendenzialmente) federalista. Proprio da quest’ultima considerazione (relativa alle caratteristiche del quadro normativo preesistente alla riforma costituzionale del 2001 ma tuttora in vigore nella materia de quo, anche se oggetto di numerosi interventi “microsettoriali” di modifica) pare opportuno muovere per brevemente illustrare i numerosi profili di rilievo della sentenza annotata⁴.

2. Ponendosi su una linea di continuità con quanto già sostenuto in altre recenti pronunce (espressamente richiamate nella sentenza in commento⁵), la Corte, nell’esaminare la generale questione relativa alle modalità di implementazione del sistema di federalismo fiscale delineato dal nuovo articolo 119 Cost., constata l’esistenza di un sistema attuale *“caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte “derivata”, cioè dipendente dal bilancio statale, e da una disciplina statale unitaria di*

(Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2002), sollevate dalle Regioni Basilicata ed Emilia – Romagna in riferimento agli articoli 3, 5, 114, 117 e 119 Cost..

⁴ Nell’esposizione dei contenuti della sentenza verranno riportati testualmente alcuni passaggi delle argomentazioni dei giudici costituzionali, tutti tratti dal punto 5 del considerato in diritto. Per non appesantire eccessivamente il testo, ci si limiterà a segnalare l’esistenza di una citazione mediante l’utilizzo delle virgolette e del corsivo, senza esplicitare ogni volta la fonte di provenienza.

⁵ Si vedano, in particolare, le sentenze n. 296/2003, n. 297/2003 e n. 311/2003.

tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a Regioni ed enti locali di effettuare autonome scelte". In particolare, secondo la Consulta, "oggi non si danno ancora, se non in limiti ristrettissimi, tributi che possano definirsi a pieno titolo "propri" delle Regioni o degli enti locali (...). Anche i tributi di cui già oggi la legge dello Stato destina il gettito, in tutto o in parte, agli enti autonomi, e per i quali la stessa legge riconosce già spazi limitati di autonomia agli enti quanto alla loro disciplina – e che perciò la stessa legislazione definiva talora come "tributi propri" delle Regioni, nel senso invalso nella applicazione del previgente art. 119 della Costituzione – sono istituiti dalla legge statale e in essa trovano la loro disciplina, salvo che per i soli aspetti espressamente rimessi all'autonomia degli enti territoriali".

Nella fase attuale, pertanto, gli enti sub-statali incontrano vincoli ulteriori rispetto a quelli rappresentati dai principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ex articolo 119, comma 2, Cost., principi peraltro *"oggi assenti perché "incorporati", per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato"*.

In altri termini, a tali enti (ed alle Regioni, in particolare) è precluso, limitatamente alla materia de quo, l'esercizio di quel potere di "estrazione" dalla normativa vigente dei principi fondamentali diretti ad orientare la produzione legislativa regionale in materie assegnate alla potestà legislativa concorrente, in attesa e fino all'emanazione, da parte del Parlamento, delle nuove leggi cornice. Ovvero (il che è lo stesso), i principi fondamentali eventualmente desumibili dalla normativa (prevalentemente) statale vigente in materia fiscale e tributaria recano in sé la stessa impronta centralistica propria del sistema tributario sviluppatosi sulla base delle disposizioni del vecchio Titolo V (disposizioni oltretutto interpretate, come noto, in modo ancora più penalizzante per gli enti autonomi di quanto apparentemente consentito dalla loro formulazione letterale, con l'autorevole avallo della Corte Costituzionale), in aperto contrasto con la ratio sottesa alle nuove disposizioni costituzionali.

Nelle more dell'attuazione del novellato articolo 119 Cost., pertanto, la materia fiscale e tributaria resta regolata alla stregua della versione originaria di tale disposizione costituzionale, che, come noto, subordinava la potestà tributaria regionale (ma analogo discorso può ora farsi, mutati mutandis, per gli enti locali) al rispetto delle forme e dei limiti stabiliti dalle leggi di coordinamento della Repubblica⁶. E' questo il risultato cui approda lo sforzo della Corte di conciliare, in questa fase di transizione e nell'accennata ottica

⁶ L'articolo 119, comma 1, nel testo in vigore prima della riforma introdotta dalla l. cost. n. 3/2001 cit., disponeva "Le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Provincie e dei Comuni".

pragmatica, il nuovo testo costituzionale con la logica dell'effettività del sistema tributario esistente.

Di conseguenza, allo stato attuale, da un lato *‘hon è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale’* e quindi *“si deve tuttora ritenere preclusa alle Regioni (se non nei limiti ad esse già espressamente riconosciuti dalla legge statale) la potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali (...); dall’altro “è per converso si deve ritenere tuttora spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti”.*

Il nuovo articolo 119 Cost., privato, in tal modo, di efficacia precettiva immediata nella sua valenza (per così dire) “positiva”, ne recupera una piccola parte quale limite “negativo” agli interventi contingenti del legislatore statale; infatti, nella fase transitoria (e, ovviamente, a fortiori per quanto concerne gli interventi normativi successivi), *“vale (...) il limite discendente dal divieto di procedere in senso inverso a quanto oggi prescritto dall’art. 119 della Costituzione, e così di sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali in vigore alle Regioni e agli enti locali, o di procedere a configurare un sistema finanziario complessivo che contraddica i principi del medesimo art. 119”.*

3. Evidentemente, alla luce delle precedenti considerazioni, l'attuazione del rinnovato disegno costituzionale tradottosi nel nuovo articolo 119 Cost. richiede, come necessaria premessa, l'intervento del legislatore statale. A quest'ultimo è assegnato, in prima analisi ed in via sostanzialmente esclusiva, il compito di procedere (quasi) a “conciliare l'inconciliabile”, adeguando un sistema tributario (quale quello di prevalente matrice statale attualmente in essere) marcatamente centralista alla nuova logica federalista⁷.

La consapevolezza della gravosità di questo compito suggerisce alla Consulta un'interpretazione estensiva del ruolo statale derivante dal combinato disposto degli articoli 117 [comma 2, lettera e), e comma 3] e 119, comma 2, Cost.. Il legislatore statale, infatti, *“ul*

⁷ Al riguardo, è doveroso segnalare che legge delega per la riforma del sistema fiscale statale (legge 7 aprile 2003, n. 80), lungi dall'affrontare compiutamente la questione, si pone ancora una volta in una logica marcatamente centralista (come testimoniato dalla prospettata, progressiva abolizione dell'Irap, abolizione a cui non si accompagna la puntuale indicazione di forme alternative di reperimento delle risorse finanziarie assicurate da tale imposta; cfr articolo 8 della legge appena citata). Da questo punto di vista, è indispensabile che venga assicurato un effettivo, maggiore coordinamento fra i futuri decreti delegati attuativi delle sopraccitata delega ed i provvedimenti di attuazione del sistema di federalismo fiscale delineato dall'articolo 119 Cost..

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”.

In tal modo la Corte, da un lato, si pronuncia in favore dell'unicità del sistema tributario⁸, dall'altro (e conseguentemente) interpreta estensivamente il potere statale di coordinamento in materia fiscale e tributaria, in linea con quanto sostenuto in altre recenti sentenze a proposito della materia finanziaria in senso stretto⁹. In definitiva, anche a regime (e non solo nell'attuale fase transitoria¹⁰), il limite dei principi generali di coordinamento di matrice statale sembra essere destinato a sfumare in quello (posto dal previgente articolo 119 Cost. e più restrittivo) delle forme e dei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica¹¹.

È, peraltro, evidente come questa ricostruzione rappresenti una sorta di “assegno in bianco” consegnato nelle mani del legislatore statale, dalla cui capacità di autolimitarsi (soprattutto mediante la significativa cessione agli enti sub-statali di significative basi imponibili e di consistenti poteri di gestione) dipende quasi esclusivamente il buon esito¹² dell'intera operazione di attuazione del nuovo dettato costituzionale.

⁸ In proposito, occorre ricordare che la dottrina dominante, all'indomani dell'entrata in vigore della riforma, aveva sostenuto l'esistenza, accanto al sistema tributario proprio dello Stato (oggetto di legislazione statale esclusiva), di molteplici sistemi tributari regionali, oggetto di una competenza legislativa regionale vincolata al solo rispetto dei generali principi di coordinamento di matrice statale e rivolta a disciplinare (in via pressoché esclusiva) la finanza degli enti locali.

⁹ L'interpretazione estensiva del potere statale di coordinamento finanziario è desumibile dalle sentenze n. 376/2003, n. 4/2004 e n. 36/2004.

¹⁰ Secondo la Consulta, la transizione dal vecchio al nuovo sistema richiede “*la definizione* (ovviamente da parte del legislatore statale) *di una disciplina transitoria*”, che (può aggiungersi) consenta di superare progressivamente il carattere (ancora prevalentemente) derivato della finanza regionale e locale e di uscire dalla logica degli interventi frammentari che ha finora orientato l'attività legislativa statale. La Corte sembra, pertanto, prefigurare, ai fini dell'ordinato passaggio dall'attuale sistema ad un sistema nuovo, un meccanismo articolato su una disciplina statale organica di prima attuazione del rinnovato quadro costituzionale (che consenta di superare l'attuale fase di transizione) e, successivamente, su una disciplina tendenzialmente definitiva (che dovrà essere necessariamente frutto di un'elaborazione condivisa da parte di tutti i livelli di governo, sotto la supervisione dello Stato).

¹¹ Non sembra fuori luogo richiamare, in proposito, quanto sostenuto da autorevole dottrina (R. Dickmann “Spetta allo stato la responsabilità di garantire il pieno soddisfacimento delle “istanze unitarie” previste dalla Costituzione; Editoriale al numero 9/2003 di questa Rivista) a proposito del doppio ruolo assegnato allo Stato, da un lato, in quanto (mero) ente costitutivo della Repubblica ed equordinato rispetto agli altri enti indicati (secondo una linea direttrice “bottom-up”) dal novellato articolo 114 Cost. e come tale dotato di competenze limitate alla luce delle rilevanti attribuzioni spettanti a Regioni ed enti locali, e, dall'altro, in quanto “Stato – Repubblica”, tutore dell'unità e dell'indivisibilità dell'ordinamento nel suo complesso e depositario (nei casi previsti dalla Costituzione) di poteri volti a salvaguardare le prevalenti istanze unitarie. E' evidente che, nella sentenza in commento, la Corte si richiama prevalentemente a questa seconda accezione di Stato, consentendo al livello di governo centrale di porre in essere interventi “a largo raggio” in materia fiscale e tributaria, anche a discapito delle ragioni dell'autonomia.

¹² In proposito, è doveroso precisare che le considerazioni espresse in questo contesto non sottendono un giudizio negativo (dal punto di vista economico) sul merito degli eventuali, futuri provvedimenti di (ri)accentramento del sistema fiscale e tributario. Al contrario, recenti, accurate analisi condotte a livello

Sembra, infatti, improbabile che, a fronte della eventuale definizione di un rinnovato assetto centralista dei rapporti fra i differenti livelli di governo in materia tributaria e fiscale, la Consulta sia disposta ad esercitare un controllo più severo ed approfondito di quello invalso nell'interpretazione del vecchio articolo 119 Cost.. Sotto questo profilo, il rischio che il tanto gettonato federalismo fiscale si risolva, alla fine, in un cambiamento gattopardesco¹² appare molto concreto.

4. La conferma della centralità del ruolo del legislatore statale nella materia de quo è fornita da un successivo passaggio della sentenza in commento.

La Corte affronta uno dei principali nodi problematici posti dal nuovo Titolo V, ovvero quello relativo al rapporto fra la riserva di legge ex articolo 23 Cost. e la previsione (ex articolo 119 del medesimo testo normativo, come modificato dalla l. cost. n. 3/2001 cit.) di tributi propri da parte degli enti locali (enti sprovvisti, come noto, di potestà legislativa anche se dotati di una rafforzata potestà regolamentare ex articolo 117, comma 6, Cost.).

La soluzione della Consulta prevede (inevitabilmente) la necessità di leggere la seconda delle sopraccitate disposizioni costituzionali alla luce della prima, in asse con la consolidata giurisprudenza costituzionale ante riforma.

Secondo il Giudice delle Leggi, infatti, *“la riserva di legge che copre tutto l'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti fondamentali dell'imposizione”*. Fin qui nulla di nuovo, se non la puntuale (e scontata) smentita di quegli orientamenti (politici e dottrinali) che avevano prospettato come possibile l'istituzione ex novo di tributi da parte degli enti locali.

Subito dopo, tuttavia, la Corte esprime un concetto tutt'altro che scontato, che, come si diceva, conferma l'assoluta prevalenza della legislazione statale nella materia fiscale e tributaria.

comparatistico (si veda il rapporto “Federalismo 2004. Aspetti quantitativi e confronto con le esperienze europee”, curato dall'Associazione Reforme) hanno dimostrato l'esistenza di un trade-off di difficile soluzione fra decentramento delle funzioni di spesa e modalità di finanziamento dell'esercizio di tali funzioni. Ciò comporta che, “se l'attività decentrata assume una dimensione limitata, la si può finanziare con prelievi autonomi, quando invece raggiunge un'entità maggiore, sembra inevitabile una perdita di autonomia, dovuta a un necessario ricorso a partecipazioni, per lo più passive, alle grandi imposte (sul reddito e sul valore aggiunto)”. Da questo punto di vista, il processo di ampio federalismo amministrativo avviato dalle Leggi Bassanini e successivamente “costituzionalizzato” (se non incrementato) dalla l. cost. n. 3/2001 potrebbe comportare, come contropartita, la conservazione, in capo allo Stato, di ampi poteri di manovra in materia fiscale e tributaria. In tal caso, però, sarebbe forse opportuno prendere atto del sostanziale superamento della dizione letterale del novellato articolo 119 Cost.

Alla luce dell'esistenza della citata riserva (sia pure relativa) di legge in materia, secondo la Consulta *“dovrà altresì essere definito, da un lato, l'ambito (sempre necessariamente delimitato in forza appunto della riserva di legge) in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli enti locali; dall'altro lato, il rapporto fra legislazione statale e legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario dei tributi locali, potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale)”*.

La sentenza non indica espressamente, in questo passaggio, la fonte competente a definire l'assetto strutturale del nuovo sistema tributario; è però evidente (alla luce delle precedenti considerazioni della Corte) che tale fonte non potrà che essere la (già citata¹³) legge statale volta a *“fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi”*, (ma soprattutto) a *“determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario”* ed a *“definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva di Stato, Regioni ed enti locali”*.

Lo Stato¹⁴ conserva, quindi, la *“competenza della competenza”*, potendo condizionare ed eventualmente circoscrivere (non soltanto l'ambito della potestà regolamentare spettante agli enti locali ma anche) l'estensione della potestà legislativa regionale di disciplina e di coordinamento della finanza e della fiscalità regionale e locale.

5. Volendo pervenire ad una sintesi conclusiva, potrebbe dirsi che, con la sentenza qui brevemente annotata, la Corte ha ottenuto un triplice risultato:

- 1) in primo luogo (confermando e consolidando la linea interpretativa già emergente dalle precedenti pronunce sopra richiamate¹⁵) il *“salvataggio”* (almeno nell'attuale fase transitoria) delle norme statali di carattere (talora esasperatamente) dettagliato incidenti sulla materia fiscale e tributaria in senso lato (e soprattutto sui tributi in qualche modo legati alla fiscalità regionale e locale), fatto salvo il solo limite *“negativo”* (peraltro piuttosto evanescente) discendente dall'articolo 119 Cost.¹⁶;
- 2) in secondo luogo, la definizione delle modalità operative per la transizione del vecchio al nuovo sistema tributario (attraverso una prima disciplina legislativa statale di

¹³ Cfr supra, paragrafo 3.

¹⁴ Nella sua veste di Stato – Repubblica”; cfr supra, nota 11.

¹⁵ Cfr supra, nota 5.

¹⁶ Cfr supra, paragrafo 2.

carattere transitorio che ne assicuri la gradualità e prepari il terreno alla successiva normativa a regime);

- 3) la conferma dell'unicità del sistema tributario della Repubblica e il riconoscimento, in rapporto ad esso, del ruolo unificante dello Stato nella sua veste di "Stato – Repubblica" (e non di mero ente costitutivo dell'ordinamento repubblicano nel suo complesso) e, quindi, di tutore di quelle istanze di carattere unitario necessariamente prevalenti sulle ragioni dell'autonomia e del decentramento.

Come si vede, un vero e proprio "vademecum" per il legislatore (soprattutto statale, ma anche, indirettamente, regionale) chiamato ad attuare il nuovo articolo 119 Cost.