



LA NORMATIVA “NEGLETTA”

BREVI RIFLESSIONI SULL’INERZIA DEL LEGISLATORE E SULLA RITROSIA ERMENEUTICA DELLA CORTE COSTITUZIONALE DI FRONTE ALL’ART. 119 COST.

di

Roberto Di Maria

*(Avvocato e dottorando di ricerca in Giustizia costituzionale e tutela internazionale dei diritti
fondamentali presso l’Università di Pisa)*

18 dicembre 2003

Sommario: 1) Breve introduzione sulla “irruzione” del nuovo art. 119 Cost. nell’ambito dei rapporti finanziari fra Stato e Regioni; 2) Profilo legislativo: la lunga e tortuosa strada verso l’autonomia finanziaria regionale fino alla l. cost. 3/2000; 3) Profilo giurisprudenziale: le sentenze 296-297/2003 e la reale incidenza prodotta dall’introduzione dell’art. 119 Cost. “nuovo testo” nell’ambito dei rapporti tributario-finanziari fra lo Stato e le Regioni; 4) Brevi riflessioni conclusive: *status quo* e prospettive.

1 – Le innovazioni introdotte dalla l. cost. n. 3/2001 nell’art. 119 Cost. circa i rapporti finanziari fra il Governo centrale ed i governi periferici si inseriscono nell’ambito delle più ampie modifiche al Titolo V, Parte II della Costituzione, altresì inerenti la ripartizione dei poteri legislativi e dei poteri amministrativi tra i diversi livelli di governo presenti in Italia, i mezzi di finanziamento di Regioni ed Enti locali e le relative regole di perequazione nonché le ipotesi di autonomia differenziata per le Regioni a statuto ordinario.

La misura e la portata di tali innovazioni possono essere apprezzate già alla luce della differente formulazione testuale della normativa racchiusa nell’art. 119 Cost. “vecchio testo” rispetto all’art. 119 Cost. “nuovo testo”.

Nel “vecchio” 119, infatti, il legislatore costituzionale si era limitato ad attribuire alle Regioni “autonomia finanziaria” da esercitarsi, senza ulteriori specificazioni, “nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi nazionali”. La successiva pratica legislativa nonché la dottrina e la giurisprudenza (anche della Corte costituzionale) avevano poi delineato i confini della suddetta autonomia finanziaria, riconoscendo al legislatore nazionale il potere di fissare dei limiti all’autonomia regionale di bilancio.

Nel “nuovo” 119 la autonomia finanziaria delle Regioni è, invece, “autonomia finanziaria di entrata e di spesa”. Tale specificazione apparentemente rimuove il limite costituito dal rinvio alla legge nazionale, benché altri e diversi limiti alla autonomia finanziaria regionale siano poi ripresi nelle norme sul “coordinamento”¹.

Al fine di cogliere, dunque, i connotati della irruzione, nell’ambito dei rapporti finanziari fra lo Stato e le Regioni, dell’art. 119 Cost., nella formulazione licenziata dal legislatore costituzionale in sede di riforma del Titolo V, resta da stabilire cosa debba intendersi oggi per “autonomia finanziaria”, alla luce della nuova previsione costituzionale, interpretando tale normativa in controtela rispetto alla pregressa disciplina legislativa.

Questo lavoro costituisce, quindi, solo un primo, timido approccio analitico ad una materia piuttosto complessa, il cui scopo è quello di offrire qualche spunto di riflessione – utile soprattutto allo stesso scrivente – ed aprire, molto modestamente, un fronte critico intorno ad una norma, ed alla relativa disciplina, tradizionalmente “emarginata” ai confini della speculazione scientifica costituzionalistica.

Può essere utile, in tal senso, ripercorrere innanzi tutto le tappe fondamentali che hanno segnato sia il percorso normativo tracciato dal legislatore nella individuazione dei differenti presupposti della potestà impositiva primaria e secondaria e del relativo coordinamento, sia quello giurisprudenziale delineato dalla Corte costituzionale nella identificazione dei singoli elementi costitutivi l’autonomia finanziaria regionale, a partire dalla più ristretta nozione di autonomia impositiva, e ciò anche attraverso le forme e le modalità mediante le quali la stessa Corte ha definito, nel corso del tempo, i singoli elementi del tributo.

2 – A fronte dell’attuale inerzia del legislatore rispetto alla attuazione normativa delle previsioni di cui all’art. 119 Cost., aldilà delle molteplici dichiarazioni d’intenti, certo parte delle complesse dinamiche politiche che caratterizzano tale specifico ambito disciplinare e che lo rendono, senz’altro, fra i più difficili cui dare un concreto seguito legislativo, appare opportuna una preliminare, breve digressione storica sulle modalità attraverso le quali le norme di principio fissate nell’art. 119 “vecchio testo” erano state tradotte in norme di attuazione della autonomia finanziaria regionale.

Tale ultimo aspetto dei rapporti fra lo Stato e le Regioni ha scontato, sul fronte legislativo, lo stesso ritardo e la stessa approssimazione che avevano caratterizzato le prime vicissitudini del

¹ In tema di coordinamento, nei termini in cui questo era espresso nell’art. 119 Cost. “vecchio testo”, si vedano le puntuali osservazioni di M. Bertolissi, *L’autonomia finanziaria regionale*, CEDAM, 1983, pagg. 308 e ss..

regionalismo italiano². Fin dalla prima legge sulla finanza regionale (l. 281/1970), infatti, le precise affermazioni contenute nell'art. 119 Cost. relative, in particolare, alla previsione di una espressa riserva di legge in materia di coordinamento fra diversi ordinamenti finanziari e contabili, la quale avrebbe richiesto quantomeno l'obiettivo riconoscimento a favore delle Regioni – sia a statuto speciale sia a statuto ordinario – della potestà normativa contabile, sono state attuate mediante la sola attribuzione alle stesse Regioni della (limitata) facoltà di incidere sulla aliquota dei “tributi propri”, i cui elementi essenziali delle fattispecie impositive erano già stati fissati peraltro con legge statale, nonché di dettare le norme circa le relative modalità di riscossione ed attuazione³. Questa situazione, con il *placet* delle stesse Regioni e della Corte costituzionale⁴, ha contribuito a creare un sistema di autonomia finanziaria regionale che fosse traduzione di una politica di forte accentramento del potere impositivo e di aggiramento del dettato costituzionale sotto diversi profili:

relativamente alla sostituzione delle “quote di tributi erariali” con il Fondo comunale regionale, la cui determinazione era rimessa alla discrezionalità del legislatore statale in sede di formazione del bilancio dello Stato; relativamente al finanziamento delle “spese necessarie ad adempiere le funzioni normali”, attuato con l'istituzione del Fondo per i programmi regionali di sviluppo in luogo che con i soli “tributi propri e quote di tributi erariali”, secondo la previsione testuale dell'art. 119 Cost., comma 2; relativamente alla moltiplicazione dei trasferimenti statali vincolati, in espressa violazione del principio della eccezionalità posto a presidio della assegnazione dei contributi speciali, ai sensi dell'art. 119 Cost., comma 3; relativamente, infine, alla mancata attuazione dei principi di autonomia impositiva, riconosciuti alle Regioni dai commi 1 e 2 dell'art. 119 Cost., da cui l'effettiva impossibilità per le stesse di esercitare alcuna, concreta potestà tributaria⁵.

² Appare del tutto convincente e puntuale, in tal senso, l'osservazione di L. Antonini per il quale “la storia dell'autonomia finanziaria delle Regioni a statuto ordinario descrive in modo paradigmatico la vicenda del regionalismo italiano”, in *La vicenda e la prospettiva dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo 119 Cost.*, in *Le Regioni*, n. 1/2003.

³ Sul punto cfr. M. Bertolissi, *Lineamenti costituzionali del “federalismo fiscale”*, CEDAM, 1982, pagg. 9 e ss..

⁴ Come aveva modo di osservare M. Bertolissi, *ibidem*, “le stesse Regioni, nell'impugnare dinanzi alla Corte costituzionale la c.d. legge finanziaria regionale, hanno lamentato soprattutto l'invasione da parte dello Stato della propria sfera di autonomia legislativa costituzionalmente garantita e non pure le lesioni operate dall'impianto complessivo della finanza regionale”. Per parte sua la Corte costituzionale, continuava l'Autore “nella sent. 94/1981, ha riconosciuto che l'art. 119 Cost. non contiene principi giuridici tali da poter essere invocati in sede di controllo di costituzionalità delle leggi statali che disciplinano i ritmi di accreditamento dei fondi [...] dalla tesoreria dello Stato alle tesorerie delle Regioni, dal momento che tale articolo rimette alla scelta discrezionale dello Stato alla determinazione della relativa disciplina”. Conclude l'Autore osservando che “la tutela così accordata al sistema delle autonomie [...] non sembra comunque sufficiente né sul piano pratico né appagante su quello teorico, occultando dietro uno schermo di natura formale [...] una serie di problemi la cui soluzione dovrebbe potersi trarre dall'insieme delle norme costituzionali che regolano la funzione finanziaria”.

⁵ I citati profili di aggiramento del dettato costituzionale in tema di autonomia finanziaria regionale sono ripresi da L. Antonini, *op. cit.*, pagg. 11 e ss.. Osserva, in tal senso, l'Autore che il sistema fortemente redistributivo

Autorevole dottrina ha osservato, peraltro, come “il moltiplicarsi delle interpretazioni dottrinali” (Paladin, 1979), in parte favorevoli ad una dilatazione dell’autonomia finanziaria regionale tale da coincidere almeno con la potestà legislativa concorrente in parte, invece, favorevoli ad una compressione della stessa tale da ridurre i confini entro l’ambito della semplice potestà regolamentare, è stato determinato dalla imprecisione dei dati costituzionali – appunto quelli forniti dall’art. 119 Cost, comma 1 – finalizzati a definire i limiti della funzione finanziaria statale rispetto a quella regionale: tale imprecisione avrebbe giustificato il ricorso alle disposizioni costituzionali che disciplinano l’organizzazione territoriale dello Stato, piuttosto che a quelle generali dettate in materia di finanza e contabilità pubblica, al fine di delineare i confini del rapporto Stato-Regioni in materia finanziaria e tributaria⁶.

Le premesse approssimazioni nella attuazione di un sistema di finanza regionale coerente con le previsioni costituzionali nonché funzionale a garantire una effettiva autonomia alle Regioni, ha spinto il legislatore a dare corso ad una lenta opera di “riforma progressiva” (Archi-Zanardi, 2000).

Tale riforma nasceva e si sarebbe dovuta sviluppare con l’esplicito intento di correggere, in senso conforme al dettato costituzionale, tutte quelle storture prodotte, nell’ambito dei rapporti finanziari Stato-Regioni, dalla creazione di un sistema di finanza regionale centralizzato e fortemente redistributivo.

In rapida successione, i provvedimenti adottati dal legislatore per raddrizzare le “decise torsioni” (Antonini, 2003) compiute negli anni precedenti in tema di finanza regionale hanno avuto ad oggetto: l’introduzione di due addizionali regionali (l’ARIET – addizionale regionale sull’imposta erariale di trascrizione – e l’imposta sul consumo di gas metano) e dell’imposta regionale facoltativa sulla benzina per autotrazione, con il d.lgs. 398/1990; la regionalizzazione dei contributi sanitari, oltretutto l’attribuzione per intero alle Regioni della tassa automobilistica (su cui si tornerà *infra*), della sovrattassa diesel e della tassa speciale per i veicoli alimentati a GPL o gas metano, con il d.lgs. 502/1992; la soppressione di tutti i vecchi fondi di trasferimento – eccezion fatta per quello Sanitario Nazionale – sostituiti da un

frutto di tale impostazione era giustificato dalla “convincione che solo un totale accentramento del prelievo e del controllo delle decisioni finanziarie avrebbe consentito, da un lato, di porre sotto controllo l’evoluzione della spesa e, dall’altro, di raggiungere livelli uniformi di offerta dei servizi essenziali sul territorio nazionale”.

⁶ Cfr. M. Bertolissi, op. cit., laddove l’Autore osservava criticamente come il ricorso ai principi costituzionali in materia di finanza e contabilità pubblica fosse “l’unica strada percorribile se si vuole uscire dalle secche in cui si versa allorché si pretenda di definire i limiti della funzione finanziaria statale, regionale e locale”. Lo stesso, citando Barettoni Arleri, *Autonomia finanziaria regionale e coordinamento*, pag. 291 e Paladin, *Diritto regionale*, pagg. 218-219, lamentava “l’assenza di un supporto di dati normativi costituzionali che in qualche guisa esplicitino vincoli alla discrezionalità di cui fa uso lo Stato nel disciplinare la finanza delle Regioni [...] attesa l’amplissima discrezionalità di cui dispongono le leggi della Repubblica, in proporzione diretta all’elasticità delle indicazioni costituzionali”.

unico Fondo perequativo, con la l. 549/1995; infine, la istituzione dell'IRAP (sulla quale anche si tornerà *infra*), l'introduzione dell'addizionale IRPEF e la soppressione dei contributi sanitari nonché gli altri tributi locali e nazionali, con il d.lgs. 446/1997.

Risulta evidente, da una analisi complessiva dei predetti provvedimenti normativi adottati dal legislatore nazionale, come minimo comune denominatore degli stessi fosse stato il tentativo di capovolgere un sistema nell'ambito del quale, ancora agli inizi degli anni '90, la gran parte della finanza regionale era costituita da trasferimenti statali, la maggioranza dei quali peraltro a destinazione vincolata⁷.

I risultati, tuttavia, contraddittori prodotti da tali provvedimenti, parte di un progetto di riforma ancora incompleto, spinsero il legislatore ad impegnare il Governo verso la completa definizione del sistema di decentramento fiscale, mediante l'articolazione di un sentiero di riforma scandito dai principali punti di cui si compone la l. d. 133/1999, cui il Governo stesso avrebbe dato seguito con il d.lgs. 56/2000, significativamente intitolato "Disposizioni in tema di federalismo fiscale".

Aldilà di più approfondite valutazioni sulla portata dei singoli elementi di innovazione introdotti mediante il d.lgs. 56/2000, per le quali si rimanda a trattazioni specialistiche⁸, è possibile affermare che, sotto diversi profili ed in relazione ai punti di riforma delegati *ex l. d.* 133/1999, il suddetto decreto rappresentava, a Costituzione invariata, quanto di più si avvicinasse al disegno originale del costituente, in ragione delle indicazioni contenute nell'art. 119 Cost. "vecchio testo".

Già in sede di delega il legislatore aveva inteso colmare, infatti, alcune delle più vistose lacune causate, nel vigente sistema di finanziamento regionale, dalla pregressa disciplina normativa, (presuntivamente) attuativa delle previsioni di cui all'art. 119 Cost..

Le modalità attraverso cui colmare tali lacune erano state sintetizzate in alcuni punti fondamentali: abolire i trasferimenti a favore delle Regioni a statuto ordinario; sostituire tali modalità di finanziamento mediante l'aumento dell'addizionale IRPEF, dell'aliquota di compartecipazione all'accisa sulla benzina, nonché mediante l'istituzione di una compartecipazione all'IVA; creare un "Fondo Perequativo Nazionale" – finanziato attraverso la compartecipazione all'IVA – che fosse espressione di un nuovo modello di perequazione, basato su parametri latamente oggettivi, quali la capacità fiscale, la capacità di recupero dell'evasione fiscale ed il grado di copertura dei bisogni sanitari⁹.

⁷ Sul punto *funditus* L. Antonini, op. cit., pagg. 14 e ss..

⁸ Sia comunque consentito segnalare nel panorama costituzionalistico, solitamente molto arido in materia, ancora una volta le puntuali e precise riflessioni sviluppate da L. Antonini, *ibidem*, pagg. 17 e ss..

⁹ Cfr. L. Antonini, *ibidem*.

Così come attuati nel d.lgs. 56/2000, tali provvedimenti rispecchiavano, dunque, in modo ben più fedele la corretta interpretazione delle previsioni di cui all'art. 119 Cost. circa il finanziamento regionale, assicurato attraverso l'attribuzione di "tributi propri e quote di tributi erariali"¹⁰.

A ciò si aggiungeva la previsione di un nuovo meccanismo di perequazione, finalizzato a garantire gli obiettivi di solidarietà interregionale in armonia con la previsione di cui all'ultimo inciso dell'art. 119 Cost., comma 2. I criteri adottati come parametro cui rapportare la misura della perequazione rappresentarono, in tal senso, una decisa evoluzione ed un vero e proprio "salto culturale" (Antonini, 2003) nella vicenda del regionalismo italiano. Per la prima volta, infatti, venivano adottati concetti già noti alla teoria economica – capacità fiscale, recupero dell'evasione fiscale – attraverso i quali implementare il "valore della differenza", ormai non più considerato una stortura del sistema, e come tale da correggere nel contesto di una logica di forzata uniformità finanziaria. Alla luce del suddetto valore, anzi, le eventuali discrasie ricorrenti fra le basi imponibili delle diverse Regioni non sarebbero state livellate ma, semmai, perequate.

In ultima analisi i suesposti provvedimenti avevano rappresentato la tappa finale di un lungo e tortuoso percorso di attuazione dei principi di autonomia finanziaria canonizzati nell'art. 119 Cost., un cammino normativo intrapreso con la prima legge finanziaria regionale (l. 281/1970) e culminato nella l. d. 133/1999 e sua successiva attuazione mediante il d.lgs. 56/2000. *Medio tempore* una serie di interventi legislativi funzionali ad avvicinare, per successive approssimazioni, il sistema di finanziamento regionale e di rapporti finanziari e tributari fra Stato e Regioni alle indicazioni di cui all'art. 119 Cost., rispetto alle quali le "Disposizioni in materia di federalismo fiscale" (d.lgs. 56/2000) apparivano, nel complesso, piuttosto aderenti, nonostante la permanenza di alcuni aspetti critici¹¹.

Il processo di federalismo fiscale, che poteva già apparire *in fieri* al momento della emanazione del d.lgs. 56/2000, ha subito una decisa accelerazione in virtù della approvazione della l. cost. 3/2001, di riforma dell'intero Titolo V della Costituzione.

Quasi paradossalmente, all'indomani della introduzione della prima disciplina normativa anche solo latamente attuativa del dettato costituzionale in materia di autonomia finanziaria regionale, lo stesso dettato costituzionale veniva modificato.

¹⁰ In effetti la soppressione dei trasferimenti statali era stata compensata, dal d.lgs. 56/2000, mediante l'aumento della compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina, mediante l'aumento della aliquota dell'addizionale IRPEF nonché, infine, mediante la istituzione della compartecipazione regionale all'IVA, il cui gettito sostituiva quello del Fondo Sanitario Nazionale. Sul concreto ammontare dei trasferimenti soppressi e la misura della relativa compensazione si vedano i dati forniti da L. Antonini, *ibidem*, pag. 18.

Senza soffermarsi sulle vicende politiche che hanno giustificato e sostenuto tale riforma e trascurando, altresì, la tiepida accoglienza riservata dalla dottrina alla nuova disciplina normativa dettata in materia di “Regioni, Province e Comuni”, appare tuttavia utile, se non necessario ai fini di una corretta comprensione dell’attuale dinamica dei rapporti Stato-Regioni, cercare di cogliere la portata realmente innovativa dell’art. 119 Cost. “nuovo testo” rispetto all’avviato processo di federalismo fiscale.

Ancora in attesa di un organico intervento normativo in materia e nella speranza che il legislatore (forse ancora esausto a causa del lungo cammino percorso fra i tortuosi sentieri normativi dell’autonomia finanziaria, nonché ragionevolmente atterrito per la consapevolezza che tale lungo e faticoso cammino legislativo si riveli – a Costituzione variata – del tutto inutile!) sviluppi rapidamente un disegno di adeguata attuazione delle nuove ed innovative previsioni dell’art. 119 Cost., anche in consonanza con i progetti di ulteriore riforma dell’assetto istituzionale dei rapporti fra Stato, Regioni ed Enti locali (si pensi, fra tutti, all’approvazione del d.d.l. di riforma costituzionale sulla *devolution*), appare opportuno soffermarsi a riflettere brevemente sul modo in cui tale riforma, e la relativa nozione di autonomia finanziaria e tributaria regionale, è stata intesa dalla Corte costituzionale.

3 – L’occasione per elaborare ed esplicitare tale contributo ermeneutico è fornito alla Corte da due distinti, ma omogenei, ricorsi promossi dal Presidente del Consiglio dei ministri contro le regioni Piemonte e Veneto.

Proprio dall’omogeneità dei ricorsi, determinata sia dal fatto che entrambi hanno in comune il medesimo oggetto – la potestà delle Regioni di modificare tributi istituiti con legge dello Stato, ancorché formalmente denominati “tributi regionali” ed il cui gettito sia attribuito alle stesse Regioni – sia dalla circostanza che il redattore è unico per entrambe le sentenze e che ha utilizzato nelle stesse le medesime elaborazioni giuridiche, si ricava il convincimento che tali pronunce possano valere come testimonianza dell’indirizzo normativo e programmatico che la Corte ha voluto riconoscere alle disposizioni di cui all’art. 119 Cost..

Le sentenze 296 e 297 del 2003 rappresentano, infatti, le prime pronunce della Corte costituzionale aventi ad oggetto l’art. 119 Cost., secondo la nuova formulazione introdotta a seguito della l. cost. 3/2001, modificativa del Titolo V della Costituzione. Nell’ambito di una lenta ma costante ricostruzione interpretativa delle norme contenute nel nuovo Titolo V, l’analisi dell’art. 119 “nuovo testo” appare di particolare rilievo al fine di elidere i residui dubbi sulla attuale configurabilità – a Costituzione ormai variata – di un sistema di reale

¹¹ In merito si vedano, ancora una volta, le osservazioni di L. Antonini, *ibidem*, pagg. 20 e ss..

autonomia finanziaria, adattato ai diversi livelli di governo ed al finanziamento delle relative funzioni¹². Come già accaduto per gli articoli 117 e 118 Cost., anche con riguardo all'art. 119 le pronunce della Corte costituzionale certamente contribuiranno a delineare il nuovo assetto dei rapporti fra lo Stato e le Regioni, segnatamente in ambito finanziario. E, tuttavia, di tanta maggiore importanza ed urgenza appariva l'intervento della Corte in merito alla interpretazione della suddetta norma, laddove si ponga mente al fatto che, proprio a partire della entrata in vigore della l. cost. 3/2001, le relazioni finanziarie tra centro e periferia sembrano connotate da un elevato grado di indeterminatezza e la relativa riforma da uno spiccato carattere aleatorio¹³.

Se tale indeterminatezza ed alea possono essere considerate, in effetti, la conseguenza inevitabile della difficoltà di ridurre all'interno di una disposizione costituzionale la materia delle relazioni finanziarie fra i diversi livelli di governo, determinando tale attività comunque un irrigidimento della relativa disciplina normativa, certamente più idonea ad essere rimessa alla disponibilità delle dinamiche politiche che si svilupperanno nell'ambito della dialettica maggioranza-opposizione e Stato-Regioni¹⁴, è pur vero che l'attesa di una pronuncia della Corte costituzionale sul punto si configurava come opportuno, se non necessario momento di chiarificazione interpretativa della reale portata delle previsioni contenute nello stesso art. 119 Cost..

Preliminarmente allo svolgimento di alcune riflessioni sulle conclusioni cui giunge il Giudice delle leggi, quindi, appare opportuno sintetizzare brevemente l'oggetto dei suddetti ricorsi.

¹² Si è già avuto modo di sottolineare – nota 4 – come la Corte costituzionale abbia mantenuto sempre un “profilo basso” circa l'interpretazione dell'art. 119 Cost. e la sussunzione dei relativi principi di autonomia finanziaria e tributaria. Pur tuttavia abbondano le pronunce della Consulta in tema di potestà tributaria regionale, sebbene quest'ultimo concetto spesso appaia scollegato dai presupposti indicati dallo stesso art. 119 e, piuttosto, ancorato alla corretta interpretazione dei criteri di riparto della competenza legislativa statale-regionale, ai sensi dell'art. 117 (vecchio testo). Tanto premesso, non sembra potersi considerare casuale il rinnovato, costante e puntuale riferimento fatto dalla Corte nelle sentenze 296 e 297/2003 all'art. 117 “nuovo testo”, con particolare riferimento al coordinamento fra il comma 2, lettera e) ed il comma 3, quasi a testimoniare come il passaggio dal “vecchio” al “nuovo” 119 non abbia inciso sulla prospettiva ermeneutica della Corte stessa, più attenta all'analisi dei profili rigidamente normativi e di formale competenza legislativa, che non a quelli più schiettamente economico-finanziari.

¹³ Sul punto si vedano le acute osservazioni sviluppate da A. Musumeci, *Autonomia finanziaria, livelli di governo e finanziamento delle funzioni*, relazione al Convegno del Gruppo di Pisa, Pavia 67 Giugno 2003. L'Autrice riferisce come le prime reazioni della dottrina al nuovo testo dell'art. 119 Cost. sono state di radicale critica alla evidente continuità che la nuova previsione costituzionale sconta rispetto alla disciplina previgente. In particolare, M. Bertolissi – *Intervento*, in G. Berti e G. C. De Martin (a cura di), *Le autonomie territoriali dalla riforma amministrativa alla riforma costituzionale*, Milano, 2001, pagg. 115 ss. – nota come il testo riformato dell'art. 119 Cost. tradisca ancora, nei confronti dei problemi dell'autonomia finanziaria degli enti sub-statali, un approccio puramente formalistico, conforme alla precedente disposizione tralasciando, invece, tutti gli elementi costitutivi del rapporto giuridico di imposta sui quali si fonda l'autonomia e la responsabilità politica degli enti, lasciando lo Stato in “una posizione assolutamente dominante in sede di riparto della funzione finanziaria”.

¹⁴ A. Musumeci, *ibidem*.

Con ricorso ritualmente notificato e depositato, il Presidente del Consiglio dei ministri ha sollevato questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 2 e 4 della legge della regione Piemonte 5 agosto 2002, n. 20, con riferimento agli artt. 3, 117, comma 2, lettera l), e 119, comma 2, della Costituzione in relazione all'art. 117, comma 3.

L'art. 1 della suddetta legge prevede infatti che, a decorrere dall'anno 2001, l'Agenzia per lo svolgimento dei giochi olimpici, istituita con la legge 9 ottobre 2000, n. 285 sia esonerata dal versamento dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e dai relativi obblighi contabili.

Il ricorrente sostiene che tale esonero dall'imposta regionale sulle attività produttive si porrebbe in contrasto con l'art. 119, comma 2, Cost., ritenendo che la potestà legislativa concorrente della Regione a statuto ordinario in materia tributaria debba essere esercitata nel rispetto e con l'osservanza dei principi fondamentali risultanti dalla legislazione statale, nella specie rappresentati dai citati artt. 2 e 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Da ciò discenderebbe un ulteriore profilo di incostituzionalità, poiché lo stesso esonero travalicherebbe i confini dell'art. 10, comma 5, della citata legge n. 285 del 2000, il quale prevede la sola facoltà, per la Giunta regionale del Piemonte, di disporre, in deroga all'art. 24 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'IRAP, che i proventi ivi indicati, percepiti dal Comitato organizzatore dei giochi olimpici, non concorrano alla determinazione della base imponibile ai fini IRAP e costituirebbe, quindi, una autonoma iniziativa legislativa della Regione, contrastante con i principi di eguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., in quanto attributiva di un beneficio a favore di un solo soggetto, in irragionevole deroga alla regola generale, espressa dagli artt. 2 e 3 del richiamato decreto istitutivo, dell'assoggettamento all'imposta di tutti i soggetti, pubblici e privati, che esercitino una attività economica autonomamente organizzata.

L'art. 2 della stessa legge regionale prevede poi l'esenzione permanente dal pagamento della tassa automobilistica regionale per gli autoveicoli alimentati a gas metano "già dotati di dispositivo per la circolazione con gas metano all'atto dell'immatricolazione" e per gli autoveicoli elettrici.

Il Governo sostiene, in sede di ricorso, che la limitazione del beneficio di esenzione a quelli già dotati del dispositivo per la circolazione con il gas metano all'atto dell'immatricolazione, oltre che agli autoveicoli elettrici, violerebbe i principi di uguaglianza e ragionevolezza e si porrebbe a sua volta in contrasto con l'art. 119, comma 2, Cost. per la sua difformità rispetto ai principi fondamentali della legislazione statale del settore, "incentrata nella materia sulla previsione di riduzioni dell'imposta [...] od anche di esenzioni temporanee e condizionate

della imposta stessa [...], senza peraltro ammettere o consentire una esenzione totale e permanente dalla tassa automobilistica in funzione delle caratteristiche dell'impianto di alimentazione".

L'art. 4 della legge regionale n. 20 del 2002 dispone, infine, la proroga al 31 dicembre 2003 del termine del 31 dicembre 2002, fissato per il recupero delle tasse automobilistiche regionali dovute per l'anno 1999.

Detta norma violerebbe ancora l'art. 119, comma 2, Cost., in quanto si porrebbe in contrasto con il principio fondamentale enunciato nell'art. 3 della legge statale 27 luglio 2000, n. 212, secondo cui i termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

La stessa falsariga argomentativa viene sviluppata dall'Avvocatura nel ricorso sollevato dal Presidente del Consiglio dei ministri in relazione ai paventati dubbi di legittimità costituzionale degli artt. 2, comma 1, e 5, comma 3, della legge della regione Veneto 9 agosto 2002, n. 18, con riferimento agli artt. 3, 119, comma 2, e 117, comma 2, lettera l), della Costituzione.

In particolare, per quel che qui più interessa, il ricorrente sostiene che l'art. 2, comma 1, della legge regionale n. 18 del 2002, disponendo il "rinvio" al 31 dicembre 2003 del termine del 31 dicembre 2002, previsto per il recupero delle tasse automobilistiche regionali dovute per l'anno 1999, violerebbe l'art. 119, comma 2, Cost., in quanto si porrebbe in contrasto con il principio fondamentale del sistema tributario, enunciato nell'art. 3 della legge statale 27 luglio 2000, n. 212, secondo cui i termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati, nonché l'art. 117, comma 2, lettera l), della Costituzione, in quanto lesiva della competenza legislativa esclusiva dello Stato nella materia dell'ordinamento civile, comprensiva della disciplina delle cause di estinzione dei diritti per prescrizione o decadenza.

L'art. 5 della stessa legge infine, dopo aver dichiarato, al comma 1, non più applicabile, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge, la tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi, dichiara estinti, al comma 3, i crediti ancora dovuti a tale data e relativi alla medesima tassa ed alle connesse sanzioni.

La norma in questione si porrebbe in contrasto con l'art. 119, comma 2, Cost., in quanto non rispettosa dei principi fondamentali risultanti, in materia, dalla legislazione statale, ed in particolare di quello della "necessarietà per la Regione di provvedere alla realizzazione dei crediti corrispondenti al tributo alla stessa attribuito e dalla stessa istituito, nei confronti di tutti i contribuenti obbligati per legge al verificarsi del relativo presupposto" e sarebbe, altresì,

lesiva dei principi di eguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., in quanto attribuirebbe un ingiustificato beneficio ai contribuenti che non abbiano tempestivamente adempiuto l'obbligazione tributaria.

In ultima analisi, l'Avvocatura dello Stato adotta come parametro al quale rapportare la supposta illegittimità della legislazione regionale in relazione all'art. 119 Cost. il mancato rispetto e la mancata osservanza dei principi fondamentali risultanti dalla legislazione statale, conseguentemente riconoscendo alle Regioni a statuto ordinario solo una potestà legislativa di natura concorrente in materia tributaria.

Tale prospettiva ermeneutica è univocamente criticata dalla Regioni, le quali invocano proprio le modificazioni introdotte dal nuovo Titolo V ed, in particolare, la nuova formulazione dell'art. 119 Cost. a baluardo delle proprie rivendicazioni autonomiste nei confronti dello Stato. È particolarmente significativo, sotto questo profilo, come le argomentazioni difensive sviluppate dagli stessi soggetti resistenti riproducano testualmente le identiche premesse giuridiche.

Entrambe le Regioni muovono, infatti, dalla considerazione che il nuovo ordinamento, come delineato dalla l. cost. 3/2001, oltre che l'attribuzione della potestà legislativa esclusiva allo Stato per la disciplina dei soli tributi erariali, ai sensi dell'art. 117, comma 2, lettera e), ed alle Regioni per quanto riguarda tutti gli altri tributi regionali e locali, ai sensi del successivo comma 4, riconosca espressamente che le Regioni siano, altresì, dotate di una potestà normativa d'imposizione primaria e non secondaria.

L'art. 119, comma 2, Cost., laddove prevede che gli Enti locali e le Regioni stabiliscono e applicano "tributi propri" secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, opererebbe quindi un implicito richiamo all'art. 117, comma 3, il quale ricomprende il coordinamento tra le materie oggetto di legislazione concorrente e nell'ambito delle quali allo Stato spetta la sola determinazione dei principi fondamentali. L'eventuale inerzia da parte dello Stato ad esercitare tale competenza normativa non comprometterebbe, peraltro, in alcun modo l'attività legislativa delle Regioni, le quali potrebbero comunque legiferare, ricavando i relativi principi dalla disciplina vigente, come del resto affermato dalla stessa Corte nella sua prima giurisprudenza sul punto¹⁵.

¹⁵ Sul punto cfr. sent. 282/2002 ed a commento della decisione della Corte le conseguenti osservazioni di A. D'Atena, *La Consulta parla...e la riforma del Titolo V entra in vigore*, in *Le Regioni*, n. 3/2002. Ivi l'Autore sottolinea come la Corte testimoni di aver già in parte metabolizzato i profondi cambiamenti introdotti dalla nuova disciplina normativa costituzionale, in particolare sottolineando il nuovo rapporto fra Stato e Regioni in relazione alla competenza legislativa concorrente, come delineata dall'art. 117, comma 3, laddove si esprimerebbe "l'intento di una più netta distinzione fra la competenza regionale a legiferare in queste materie e la competenza statale, limitata alla determinazione dei principi fondamentali della disciplina".

La Corte costituzionale ritiene di sciogliere i dubbi di costituzionalità relativi alle suddette norme a partire dalla preliminare verifica della natura dell'imposta di cui trattasi, nonché delle conseguenti competenze legislative spettanti alle Regioni a statuto ordinario. In altri termini, la Corte ritiene questione prodromica e determinante ai fini della valutazione della conformità alla Costituzione della normativa regionale, quella relativa alla natura statale piuttosto che regionale dell'imposta in esame.

Proprio alla luce di tale premessa ermeneutica, il Giudice delle leggi procede, dunque, ad una analisi individuale delle singole imposte oggetto del ricorso, in relazione alle diverse modifiche introdotte dalla legislazione regionale a ciascuna di esse.

In tal senso, appare opportuno seguire lo stesso schema argomentativo adottato dalla Corte, al fine di valutare partitamente i caratteri delle singole imposte, identificarne la natura e, conseguente, la relativa competenza legislativa, statale o regionale.

Avuto riguardo a tale schema, la prima delle imposte esaminate è l'IRAP. La Corte osserva che tale imposta è stata istituita ed è interamente disciplinata dal d.lgs. n. 446/97 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali). Il suddetto decreto, sotto la rubrica "Spettanza dell'imposta", all'art. 15, individua come destinatarie del tributo le Regioni "nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato". Alle medesime Regioni è attribuita, altresì, una limitata facoltà di variazione dell'aliquota (art. 16, comma 3) ed il potere di disciplinare, con legge, "nel rispetto dei principi in materia di imposte sul reddito e di quelli recati dal presente titolo, le procedure applicative dell'imposta" (art. 24, comma 1).

Sulla base delle suddette indicazioni normative, la Corte argomenta che "la circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle Regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa – nonostante la sua denominazione – non può considerarsi tributo proprio della Regione, nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, comma 2, della Costituzione, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale".

La naturale conseguenza delle conclusioni cui giunge la Corte è che, allo stato, la disciplina sostanziale dell'imposta in esame non potrebbe considerarsi oggetto di legislazione concorrente ai sensi dell'art. 117, comma 3, della Costituzione, come sostenuto dalle Regioni,

ma rientrerebbe tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto invece dall'art. 117, comma 2, lettera e).

La Corte giunge alle medesime conclusioni, attraverso le stesse argomentazioni logico-normative, anche con riferimento alla "tassa automobilistica", disciplinata dal d.p.r. n. 39/53 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche), la quale è stata attribuita per intero alle Regioni a statuto ordinario dall'art. 23, comma 1, del d.lgs. n. 502/92, assumendo contestualmente la denominazione di "tassa automobilistica regionale".

Come ha modo di osservare la Corte infatti, l'art. 17, comma 10, della successiva l. n. 449/97 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica), ha demandato alle Regioni "la riscossione, l'accertamento, il recupero, i rimborsi, l'applicazione delle sanzioni ed il contenzioso amministrativo relativo" alla suddetta tassa, nonché ha determinato, al comma 16, il criterio di tassazione degli autoveicoli a motore stabilendo, ai fini dell'applicazione di tale disposizione, che le nuove tariffe delle tasse automobilistiche sono determinate "con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dei trasporti e della navigazione, [...] per tutte le Regioni, comprese quelle a statuto speciale, in uguale misura", confermando, a decorrere dall'anno 1999, il potere – attribuito alle Regioni dall'art. 24, comma 1, del d.lgs. n. 502/92 – di determinare con propria legge gli importi della tassa per gli anni successivi.

Tanto premesso, conclude la Corte sul punto, "alle Regioni a statuto ordinario è stato attribuito dal legislatore statale il gettito della tassa, unitamente all'attività amministrativa connessa alla sua riscossione, nonché un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito con decreto ministeriale, restando invece ferma la competenza esclusiva dello Stato per ogni altro aspetto della disciplina sostanziale della tassa stessa".

In ultima analisi e coagulando le argomentazioni svolte dalla Consulta sulla natura di entrambe le predette imposte, né l'IRAP né la tassa automobilistica possono, dunque, qualificarsi come "tributi propri della Regione", nel senso fatto proprio dall'art. 119, comma 2, Cost..

Appare, allora, quanto mai opportuno interrogarsi sulle ragioni che hanno indotto la Corte costituzionale ad escludere l'IRAP e la tassa automobilistica regionale dal novero dei "tributi propri della Regione", e ciò anche alla luce della successiva inclusione nella suddetta categoria, invece, della tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi, rispetto ai dubbi di legittimità della quale la Corte stessa conclude, infatti, per l'infondatezza.

In effetti, osserva la Corte, tale ultima tassa di concessione è stata istituita dalla regione Veneto con l'art. 12, comma 1, della l. r. n. 30/88 (Disciplina della raccolta, coltivazione e

commercializzazione dei tartufi), in base all'autorizzazione contenuta nell'art. 17 della l. n. 752/85 (Normativa quadro in materia di raccolta, coltivazione e commercio dei tartufi freschi o conservati destinati al consumo) ed è proprio in ragione della suddetta "autorizzazione" legislativa che essa deve considerarsi "tributo proprio della Regione", a differenza di quanto accade per l'IRAP, istituita con il d.lgs. n. 446/97, e la tassa automobilistica regionale, disciplinata dal d.lgs. 502/92.

Entrambe tali fonti, di natura chiaramente statale, costituirebbero l'elemento discriminante fra le suddette imposte e quella di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi, istituita invece con legge regionale, e determinante ai fini della configurazione dei confini entro cui racchiudere la definizione di "tributo proprio della Regione", come previsto dall'art. 119, comma 2, Cost..

A delineare e chiudere tali confini, infatti, non sarebbero sufficienti, per espressa indicazione della Corte, né l'attribuzione alla Regione del gettito della tassa, né la conseguente attività amministrativa connessa alla sua riscossione né, infine, il potere di variazione dell'importo originariamente stabilito, laddove resti invece ferma la competenza esclusiva dello Stato per ogni altro aspetto della disciplina sostanziale della tassa stessa. Attraverso tale precisazione, la Corte conferma un orientamento giurisprudenziale dalla stessa già adottato in materia di IRAP e lo estende, in questa occasione e negli stessi termini, anche alla tassa automobilistica regionale.

È opportuno sottolineare, tuttavia, come tale interpretazione "restrittiva" della natura dell'IRAP era stata elaborata dalla Consulta alla luce dell'art. 119 Cost. "vecchio testo", facendo leva sulla distinzione, prevista dal comma 2, fra i "tributi propri" e le "quote di tributi erariali". Entrambe tali forme di finanziamento erano, infatti, frutto di una espressa "attribuzione" da parte dello Stato in favore delle Regioni e rientravano, quindi, nell'alveo di un sistema finanziario e di coordinamento fra centro e periferia dapprima solo moderatamente e poi fortemente redistributivo il quale, comunque in espressa elusione del dettato dello stesso art. 119 Cost., era strutturato e funzionale ad una politica di sostanziale accentramento del potere impositivo¹⁶.

La nuova formulazione dell'art. 119, commi 1 e 2, Cost., i quali prevedono che "[...] le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa. [...] le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio",

avrebbe potuto suggerire alla Corte una svolta interpretativa, aprendo la prospettiva della autonomia finanziaria regionale ad una nuova, più ampia e meno rigida categorizzazione dei “tributi ed entrate propri”, e rinvigorendo l’enunciazione costituzionale sulle “risorse autonome”, di cui al comma 2, art. 119 Cost..

Tale apertura, peraltro, sarebbe stata perfettamente sintonica con la posizione assunta da autorevole dottrina in merito alla identificazione della natura dell’IRAP, ancora vigente l’art. 119 Cost. “vecchio testo”¹⁷.

Alcuni autori avevano ritenuto, infatti, che “l’imposta regionale sulle attività produttive” costituisse già un esempio di “tributo proprio” delle Regioni, in ragione del fatto che, aldilà delle destinazione alle stesse del gettito, queste sono comunque titolari di “una funzione attiva ai fini dell’accertamento e della riscossione dell’imposta”¹⁸, ovvero che “l’ente titolare del tributo (la Regione, ndr.) dispone del potere di determinazione delle basi imponibili e/o delle aliquote di imposizione”¹⁹. Secondo tale dottrina l’autonomia impositiva regionale sarebbe garantita, quindi, anche dal solo potere di fissazione delle aliquote su di una base imponibile computata con regole fissate da un livello di governo superiore²⁰.

A suffragare tale tesi le osservazioni di altra ed altrettanto autorevole dottrina la quale, con specifico riferimento all’IRAP, propendeva per l’attribuzione alla stessa della natura di tributo regionale “tenue”, in quanto riscossa direttamente dalla Regione ed il cui presupposto, sebbene non pienamente correlato alle competenze regionali, è comunque allocato nel suo territorio, accertato dagli uffici regionali e le cui aliquote sono determinate dalla Regione stessa, entro un limite massimo e minimo²¹.

Queste elaborazioni dottrinali tendono tutte a sconfessare la prospettiva ermeneutica assunta dalla Corte nelle sentenze in esame, e tanto maggior vigore assume tale contraddizione

¹⁶ Sul punto si veda L. Antonini, op. cit..

¹⁷ L’introduzione dell’IRAP nel sistema tributario italiano non è stata accompagnata solo da stridenti contrasti politici, ma anche da un copioso seguito di riflessioni dottrinali. Il taglio non specialistico, sul punto, del presente lavoro ha suggerito una trattazione solo superficiale degli aspetti più tecnici dell’imposta in questione. E, tuttavia, a fronte dell’importanza che la stessa ha rivestito nell’ambito del riordino dei rapporti tributario-finanziari fra Stato e Regioni, si è ritenuto di segnalare in nota almeno alcuni dei contributi che, aventi ad oggetto la trattazione dell’IRAP, sembravano più rilevanti ai fini della riflessione sul passaggio dal vecchio al nuovo 119.

¹⁸ Cfr. C. Bucicco, *L’IRAP nel sistema tributario italiano*, Edizioni scientifiche italiane, 2000.

¹⁹ Cfr. P. Giarda, *Regioni e federalismo fiscale*, Il Mulino, 1995.

²⁰ T. Ventre, *L’IRAP e la tassa automobilistica regionale non sono tributi propri delle Regioni: spetta alla esclusiva competenza dello Stato la modifica delle relative discipline*, n. 10/2003.

²¹ In merito alla distinzione fra tributi regionali “in senso stretto” – c.d. corrispettivi – e tributi regionali “tenui” si veda F. Gallo, *Ratio e struttura dell’IRAP*, in *Rass. trib.*, 3/1998. Nel *mare magnum* dei contributi dottrinali dedicati alla natura dell’IRAP si segnala, in quanto maggiormente attinente ai profili costituzionalistici, F. Battistoni Ferrara, *L’IRAP è un’imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. trib.*, vol. II, 128, 2000, pagg. 95 e ss..

laddove si osservi, come già sottolineato, che le stesse elaborazioni sono state formulate nella vigenza dei vecchi artt. 117 e 119 Cost. e dei relativi criteri di collegamento²².

In effetti, alla luce del tenore del nuovo art. 119 Cost. e del conseguente, nuovo assetto dei rapporti finanziari fra Stato e Regioni nell'ambito del rinnovato ordinamento costituzionale, ci si sarebbe potuti ragionevolmente aspettare dalla Corte costituzionale una ricostruzione ermeneutica più ampia, tanto da ricomprendere nella nozione di "tributi propri" della Regione quantomeno l'IRAP, e ciò anche in ragione della nuova formulazione testuale del citato articolo, il quale espressamente specifica che le Regioni "stabiliscono ed applicano [...] tributi ed entrate propri".

Anziché arroccarsi in una interpretazione ancora rigidamente formalistica del concetto di "tributo proprio" regionale la Corte costituzionale avrebbe potuto, insomma, dar seguito alla volontà del legislatore costituzionale, il quale ha tradotto nel nuovo art. 119 Cost. l'auspicio che le Regioni si assumano una sempre maggiore e crescente responsabilità rispetto al prelievo fiscale e, di conseguenza, anche rispetto alla attività amministrativa di accertamento e riscossione ad esso connessa, ritenendo le norme sottoposte al suo sindacato compatibili con la Costituzione, ed implicitamente ritenendo sia l'IRAP sia la tassa automobilistica regionale rientranti nell'alveo previsionale di cui all'art. 119, comma 2, Cost..

Se, infatti, non v'è dubbio che la tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi debba essere considerata tributo proprio regionale anche alla luce della predetta interpretazione restrittiva della nozione *de qua* offerta dalla Corte, in quanto istituita con legge regionale, n. 30/88 sulla base di una espressa autorizzazione contenuta nella legge statale n. 752/85, la quale costituisce normativa quadro in materia di raccolta, coltivazione e commercio dei tartufi, e quindi addirittura rispondente ai criteri di distinzione fra "tributi propri" e "quote di tributi erariali", a norma del vecchio 119, il che giustifica la pronuncia di infondatezza da parte del Giudice delle leggi nella fattispecie in esame, è altrettanto vero che quest'ultimo avrebbe potuto pronunciarsi negli stessi termini rispetto all'IRAP ed alla tassa

²² Si noti come parte della più recente dottrina sembri non disgiungere più, nemmeno sotto il profilo testuale, il concetto di "autonomia tributaria regionale" e quello di "tributi propri", nel senso che la prima non si esaurirebbe soltanto nel concreto accertamento della sussistenza di una pluralità di tributi propri "in senso stretto", ma costituirebbe concetto più ampio, capace di ricomprendere in sé fasi e profili diversi del procedimento del prelievo (liquidazione, riscossione, accertamento), quand'anche relativi a tributi istituiti con legge statale – quindi non "propri" *strictu sensu* – ovvero relativi ad aspetti della politica fiscale circoscritti dai limiti delineati dalle norme statali di coordinamento. Si veda in tal senso, L. Antonini, op. cit., pag. 32. Anche sotto questo profilo l'indirizzo ermeneutico seguito dalla Corte costituzionale appare poco convincente o, quantomeno, superato rispetto alla adozione di parametri eccessivamente rigidi e formalistici, ancora legati ad una sostanziale sovrapposizione fra i suddetti concetti di "autonomia tributaria regionale" e "tributi propri". È proprio in tal senso che la scelta di ancorare la nozione di tributo proprio alla sola valutazione della natura statale piuttosto che regionale della fonte istitutiva del tributo stesso, e dalla quale scelta far poi dipendere la legittimità costituzionale delle norme regionali incidenti sulla disciplina del tributo in esame, appare criticabile.

automobilistica regionale, laddove si consideri che, a fronte della nuova formulazione dello stesso articolo, già la sola attribuzione alla Regione del gettito della tassa, della connessa attività amministrativa funzionale alla sua riscossione e del potere di modificazione dell'importo originario, attraverso la variazione delle relative aliquote, appare sufficiente a considerare un tributo come "proprio".

Certo alla Corte sarebbe stato richiesto in tal senso un minimo sforzo interpretativo e creativo, trattandosi della disciplina di una materia particolarmente complessa e delicata, e sulla quale la Corte stessa probabilmente manca di competenza tecnica specifica, nonché del primo intervento ermeneutico in tal senso alla luce del nuovo art. 119 Cost.. E, tuttavia, non si sfugge alla sensazione che la suggerita e più ampia interpretazione, la indistinta ricomprensione dell'IRAP e della tassa automobilistica regionale, oltre che della tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi, nell'alveo dei "tributi ed entrate propri", avrebbe contribuito di fatto a dare un significativo, vigoroso impulso al sistema di federalismo fiscale, come delineato dall'art. 119 Cost., nuovo testo.

4 – In sede di conclusioni sia consentito di evocare, brevemente, le osservazioni di eminente dottrina la quale ammoniva come l'indagine sul "federalismo fiscale", coacervo di "tante cose interessanti, meditate od abbozzate, tenute insieme forse da una preoccupazione troppo contingente: di natura politica" (Bertolissi, 1998), presupponesse intanto un approfondimento dei problemi finanziari sotto una molteplicità di profili: il legame fra la funzione finanziaria, quella legislativa e quella amministrativa; il collegamento fra la problematica del coordinamento e quella relativa ai criteri di riparto e di esercizio delle attribuzioni inerenti la finanza pubblica; l'ampiezza delle garanzie costituzionali accordate alle Regioni, in relazione all'esercizio di poteri finanziari; i limiti del principio autonomistico nell'ambito delle relazioni intergovernative di natura finanziaria; la necessità di definire il valore del principio della "unità della finanza pubblica"²³.

Sembra evidente che gran parte dei suddetti profili non siano stati tenuti adeguatamente in considerazione, né in sede legislativa né in sede giurisprudenziale, ai fini della corretta

²³ Sono solo alcuni fra i molti profili di ricerca evidenziati da Bertolissi in M. Bertolissi, *"Rivolta fiscale, federalismo, riforme istituzionali. Promemoria per un'Italia che cambia"*, CEDAM, 1998, pagg. 24-25. Come osserva l'Autore "negli ordinamenti substatali effettivamente autonomi il potere di determinare [...] uno sforzo fiscale in ciascun anno finanziario è garantito da clausole costituzionali e da un conseguente giudizio di legittimità che non si risolve [...] in ragione della natura e rilevanza degli interessi in gioco, dal momento che un tale parametro sarebbe essenzialmente politico e, dunque, per ciò solo non idoneo ad assicurare l'esistenza di un sistema di effettive autonomie". Sulla necessità del coordinamento sistemico fra le diverse previsioni del nuovo Titolo V ai fini della completa intelligibilità delle regole fissate dall'art. 119 Cost."nuovo testo", in relazione al federalismo fiscale, si veda altresì L. Antonini, op. cit., pagg. 29 e ss..

applicazione-interpretazione dell'art. 119 Cost., e ciò sia in relazione alla vecchia sia in relazione alla nuova formulazione dello stesso.

Senza necessariamente accedere alle letture più pessimistiche sul punto²⁴, ma anche alla luce delle innovazioni introdotte dalla riforma del Titolo V nell'ambito complessivo dei rapporti fra lo Stato e le Regioni, è possibile sviluppare alcuni brevi rilievi critici sullo *status quo* della disciplina normativa in tema di autonomia finanziaria e tributaria regionale, nonché sulle future prospettive del “federalismo fiscale”.

Coagulando i diversi orientamenti dottrinali sul punto, sembrerebbe possibile concludere per la coesistenza di una pluralità di sistemi tributari: il “sistema tributario e contabile dello Stato”, riservato alla legislazione esclusiva statale ai sensi dell'art. 117, comma 2, lett. e), Cost., ed il sistema costituito dalle “risorse autonome”, nonché dai “tributi e le entrate propri”, riservate alla competenza regionale esclusiva, giusto il combinato disposto dagli artt. 117, comma 4, e 119, comma 2, Cost.²⁵.

Tale ultimo sistema, peraltro, dovrebbe essere ridimensionato nell'alveo dei principi fondamentali del coordinamento tributario, in virtù della “armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” riservato alla competenza concorrente *ex art.* 117, comma 3, Cost..

Proprio alla luce di tale “ridimensionamento in nome del coordinamento” tuttavia, la libertà delle Regioni di istituire tributi propri (*strictu sensu*) ed esercitare, quindi, concretamente una effettiva potestà impositiva primaria potrebbe essere circoscritta alle sole basi imponibili non già soggette a tassazione da parte dello Stato. In altri termini “il sistema tributario regionale, pertanto, potrebbe caratterizzarsi per l'autonoma istituzione di tributi con legge regionale, ma solo in limitate ipotesi, come ad esempio nel caso di tributi ambientali o sul traffico”²⁶.

Se queste sono le premesse deducibili, *rebus sic stantibus*, dalla normativa costituzionale, come è stato giustamente osservato²⁷, finché lo Stato (*rectius*, il legislatore statale) non provvederà a liberare le basi imponibili, le Regioni non potranno esercitare autonomamente la propria potestà impositiva primaria, rischiando di restare inattuata ancora una volta, dopo le

²⁴ Cfr. in tal senso M. Bertolissi, *ibidem*, pag. 27, laddove l'Autore osserva che la stessa “giurisprudenza costituzionale si è attestata su posizioni ancor più restrittive, avendo ritenuto di accedere ad una nozione costituzionale di *tributi propri* a dir poco umoristica [continuando] a credere che la locuzione *nelle forme e nei limiti* abbia un significato in sé e per sé pregnante in senso restrittivo dell'autonomia finanziaria delle Regioni, e non rappresenti invece la pura e semplice determinazione di una riserva di legge, il cui contenuto va altrimenti definito a livello costituzionale”.

²⁵ Cfr. L. Antonini, *op. cit.*, pag. 31.

²⁶ Testualmente L. Antonini, *op. cit.*, pag. 31.

²⁷ T. Ventre, *op. cit.*

complesse e travagliate esperienze del regionalismo italiano in materia finanziaria, la riforma immaginata e voluta dal legislatore costituzionale.

Sotto questo profilo, tuttavia, l'avvenuto riconoscimento nell'art. 119 Cost. di una autonomia tributaria regionale estesa anche alle fasi del procedimento del prelievo nonché, entro i limiti del coordinamento, alla stessa politica fiscale, avrebbe suggerito una svolta interpretativa rispetto ai tradizionali, rigidi canoni ermeneutici adottati dalla Corte costituzionale in tema di autonomia finanziaria regionale e, in particolare, in tema di potestà tributaria regionale di natura primaria.

Se ancora nelle sentenze 296 e 297 la Corte ha ritenuto determinante, ai fini della risoluzione delle relative questioni di legittimità, la identificazione della natura "statale" piuttosto che "regionale" del tributo in esame, e ciò solo sulla base della relativa norma istitutiva, allora avrebbe ben potuto far proprie le suddette indicazioni circa l'ampliamento dei confini della autonomia finanziaria e tributaria regionale per considerare "propri" tributi rispetto ai quali era pacifico il riconoscimento della competenza regionale in tema di riscossione, accertamento e liquidazione (ad esempio, l'IRAP).

Alla Corte costituzionale si era offerta, insomma, una buona occasione per instradare un processo di riforma che si immagina comunque difficile, anche a causa delle contingenti dinamiche politiche che influenzano la materia finanziaria e tributaria, e per dare concretezza all'autonomia impositiva delle Regioni. In mancanza di tale affermazione la suddetta riforma resta una mera enunciazione di principio, ancora in attesa di attualizzazione²⁸.

Ci si augura che la tradizionale inerzia del legislatore sul punto non coinvolga sul piano ermeneutico anche la Corte costituzionale, come sembra invece essere accaduto in questa occasione.

BIBLIOGRAFIA

Antonini L., *Intorno al grande assente della riforma federale: un sistema ingestibile senza una camera delle autonomie*, www.federalismi.it

²⁸ T. Ventre, *ibidem*. Giova osservare, infine, come la materia *de qua* sia costantemente oggetto di integrazioni, modificazioni ed innovazioni, spesso generate da contingenti esigenze di natura politica. Ragioni di tempestività hanno suggerito la definizione del presente lavoro prima dell'approvazione della legge finanziaria e, quindi, delle eventuali modifiche introdotte nell'attuale sistema tributario e finanziario. A titolo esemplificativo si cita il caso dell'IRES, la nuova imposta sul reddito delle società che modifica dal 2004 il prelievo per le imprese e che dovrebbe, nell'intenzione del legislatore (*rectius*, del Governo) sostituire proprio l'IRAP e sull'incidenza della quale, nell'ambito dei rapporti finanziari Stato-Regioni, si attendono riscontri.

Antonini L., *La vicenda e la prospettiva dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni* 1/2003

Battistoni Ferrara F., *L'IRAP e un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. trib.*, II, 128, 2000

Bertolissi M., *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova, Cedam, 1993

Bertolissi M., *Lineamenti costituzionali del "federalismo fiscale"*, Padova, Cedam, 1982

Bertolissi M., *"Rivolta fiscale", federalismo, riforme istituzionali*, Padova, Cedam, 1998

Brancasi A., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni* 1/2003

Caravita B., *Stato, Regioni ed autonomie fra attuazione e riforma del Titolo V*, www.federalismi.it

Colozzi R., *Nasce il "Codice tributario regionale". Federalismo fiscale: la Lombardia lancia la sfida*, www.federalismi.it

D'Atena A., *La Consulta parla...e la riforma del Titolo V entra in vigore*, in *Le Regioni* 3/2002

Frosini E., *La differenziazione regionale nel regionalismo differenziato*, www.associazionedeicostituzionalisti.it

Gallo F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rassegna tributaria* 2/2002

Giarda P., *Regioni e federalismo fiscale*, Bologna, il Mulino, 1995

Giarda P., *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Le Regioni* 6/2001

Giarda P., *Sull'incompletezza del sistema di federalismo fiscale proposto dalla nuova Costituzione: ci sono rimedi?*, www.federalismi.it

Musumeci A., *Autonomia finanziaria, livelli di governo e finanziamento delle funzioni*, Relazione svolta al convegno annuale dell'Associazione Gruppo di Pisa, su "La riforma del titolo V e la giurisprudenza costituzionale" (Pavia, 6 e 7 giugno 2003)

Pitruzzella G., *Problemi e pericoli del "federalismo fiscale" in Italia*, in *Le Regioni* 5/2002

Tremonti G. e Vitaletti G., *Il federalismo fiscale*, Roma-Bari, Laterza, 1996

Ventre T., *L'IRAP e la tassa automobilistica regionale non sono tributi propri delle Regioni: spetta alla esclusiva competenza dello Stato la modifica delle relative discipline*, n. 10/2003.