



LA CONSULTA TORNA SUL TEMA DELL'AUTONOMIA IMPOSITIVA REGIONALE: UN' OCCASIONE PER RIPARLARE DEL COORDINAMENTO ALLA LUCE DELL'ARTICOLO 119, COMMA 2 DELLA COSTITUZIONE

(BREVI CONSIDERAZIONI A MARGINE DI [CORTE COST. N. 148 DEL 2006](#))

di

Zaira Stancati

(Dottoranda di ricerca in Diritto Pubblico, Università degli Studi di Perugia)

6 settembre 2006

SOMMARIO: 1. Un'occasione per riparlare della capacità impositiva regionale e dei limiti al coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; 2. Il quadro di riferimento normativo all'interno del quale si collocano le fattispecie dedotte in giudizio; 3. L'oggetto del contendere; 4. L'approccio seguito dalla Consulta nella definizione del potere normativo tributario regionale; 5. La giurisprudenza costituzionale in materia di tributi *propri* regionali: la prefigurazione di un *modello* di coordinamento delle relazioni finanziarie intergovernative?

1. Un'occasione per riparlare della capacità impositiva regionale e dei *limiti* al coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario

L'ordinanza in commento può costituire un'utile occasione per ritornare sul tema dei rapporti tra l'autonomia impositiva regionale ed i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario sul quale, dopo la riforma costituzionale del 2001, si è fortemente concentrata l'attenzione della dottrina e che rimane un nodo centrale nella definizione dell'attuale assetto delle relazioni intergovernative finanziarie.

Con tale decisione la Corte costituzionale si è pronunciata sulla manifesta inammissibilità e sulla manifesta infondatezza di tre questioni di legittimità costituzionali aventi ad oggetto una legge statale e una legge regionale.

Le tre questioni, che hanno dato luogo a questa ordinanza, erano state sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Pesaro in via incidentale¹ e riguardavano la disposizione contenuta nell'art. 4, comma 3-*bis* del decreto legge 18 settembre 2001, n. 347 recante “*Interventi urgenti in materia di spesa sanitaria*” (convertito con modificazioni dalla legge statale 16 novembre 2001, n. 405) e la disposizione contenuta nell'art. 1 comma 7, della legge della Regione Marche 19 dicembre 2001, n. 35 recante “*Provvedimenti tributari in materia di addizionale regionale all'Irpef e di tasse automobilistiche e di imposta regionale sulle attività produttive*”.

2. Il quadro di riferimento normativo all'interno del quale si collocano le fattispecie dedotte in giudizio

Prima di entrare in *medias res*, può essere utile dare conto, brevemente, del contesto normativo all'interno del quale si collocano le fattispecie in oggetto.

Ci troviamo di fronte alla annosa questione relativa alla copertura da parte delle Regioni dei disavanzi dovuti alle spese per la sanità. Quest'ultima rappresenta, come è noto, la voce più consistente del bilancio della Regione.

Appare opportuno ricordare che a seguito della riforma costituzionale del 2001, la “tutela della salute” è materia di legislazione concorrente tra Stato e Regioni, per cui spetta allo Stato la determinazione dei principi fondamentali e alle Regioni la disciplina di dettaglio. Tuttavia, le spese per la tutela della salute rientrano nella competenza legislativa esclusiva dello Stato di cui all'art. 117, comma 2, lettera *m*) che “detta criteri di uniformità di trattamento del cittadino sul territorio nazionale e finanziamenti adeguati a garantire livelli essenziali di prestazioni (...)”².

Sul piano della legislazione ordinaria, gli interventi normativi attuati nel corso degli ultimi anni hanno radicalmente mutato il sistema di finanziamento della sanità.

¹ Il giudice *a quo* ha emesso tre ordinanze con riferimento a tre distinti giudizi principali che sostanzialmente hanno ad oggetto fattispecie simili. I tre giudizi principali si svolgono dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pesaro a seguito del rifiuto da parte della Regione Marche e dell'Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate di corrispondere ad alcuni privati quanto in eccedenza riscosso a titolo di addizionale regionale all'Irpef in applicazione della legge regionale n. 35 del 2001. Le tre ordinanze sono state depositate il 9 maggio, rispettivamente iscritte ai numeri 447, 448 e 449 del registro delle ordinanze 2005 e pubblicate in *GU* 1^a serie speciale del 21 settembre 2005, n. 38.

² Così P.GIARDA, *Competenze regionali e regole di finanziamento: qualche riflessione sul federalismo fiscale in Italia*, Relazione presentata al Convegno ISAE-SIEP sul tema *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, 14/12/2005 p. 4.

A tale riguardo, si segnala che il decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 56 recante “*Disposizioni in materia di federalismo fiscale*”³ prevede che la spesa sanitaria sia finanziata in larga misura dal gettito locale dell’Irap e dunque sia a carico totale delle Regioni. Peraltro, l’innovazione di maggiore rilievo, nel senso di una maggiore responsabilizzazione finanziaria delle Regioni, è costituita dalla abolizione dei trasferimenti statali a destinazione vincolata e dalla loro sostituzione con compartecipazioni al gettito dell’IVA e con l’aumento dell’aliquota dell’addizionale all’IRPEF⁴.

Con l’Accordo in materia sanitaria dell’8 agosto del 2001 Stato e Regioni hanno “concordato l’entità delle risorse da destinare alla sanità e la quota a carico dello Stato, a fronte dell’impegno delle Regioni a farsi carico di eventuali superamenti di tetti previsti attraverso il contenimento delle spese e la manovra delle entrate proprie”⁵. Al suddetto accordo è stata data attuazione con il decreto legge n. 347 del 2001, successivamente convertito nella legge n. 405 del 2001. Tale legge, al fine di far fronte alla copertura dei disavanzi dell’attività sanitaria regionale, prevede che a partire dal 2001, le Regioni, con proprie norme, provvedano alla introduzione di:

- a) misure di compartecipazione alla spesa sanitaria dei principali soggetti che concorrono alla sua determinazione;
- b) variazione dell’aliquota Irpef o altre misure aventi carattere fiscale;
- c) altre misure per il contenimento della spesa sanitaria.

Limitatamente all’anno 2002 la suddetta legge prevede la possibilità per le Regioni di disporre l’aumento dell’aliquota Irpef, anche superiore allo 0,5% e di determinare i tributi regionali di cui all’art. 23 del D.Lgs n. 504 del 1992⁶.

³ Decreto emanato in attuazione della delega contenuta nell’articolo 10 della legge n. 113 del 1999.

⁴ In passato il sistema sanitario era finanziato dall’Irap, dall’addizionale Irpef, dalle entrate proprie delle aziende sanitarie e dal Fondo sanitario nazionale che interveniva in via residuale ed era corrisposto a livello regionale sulla base di una quota capitaria ponderata.

⁵ E. BUGLIONE, *Sviluppi della finanza regionale e politiche tributarie delle Regioni*, in www.issirfa.cnr.it; cfr. inoltre R. BALDUZZI, *Principio di legalità, legge finanziaria, legge di bilancio*, in G. DI GASPARRE – N. LUPO (a cura di) *Le procedure finanziarie in un sistema istituzionale multilivello*, Atti del Convegno – Roma 27/5/2004, Luiss – Centro di ricerca “Vittorio Bachelet”, Quaderni, n. 44, Milano, 2005, pp. 164 ss. L’A. sottolinea come “il nucleo dell’accordo sulla Sanità consisteva nell’impegno per le regioni ad accettare il patto di stabilità interno, a condizione però che venissero accolti due ambiti di contropartita: la prima contropartita coincideva con la declaratoria dei livelli essenziali di assistenza – che (...) storicamente interessava soprattutto le Regioni –, per cui è stato imposto un vincolo temporale, da considerare non più ordinatorio, ma perentorio, perché connesso proprio alla manovra finanziaria che si doveva realizzare (...); il secondo aspetto della contropartita consisteva nell’autonomia dell’organizzazione sanitaria, intesa come neutrale sia rispetto ai vincoli di bilancio, sia rispetto alla declaratoria dei livelli essenziali delle prestazioni”.

⁶ Sulla natura dell’addizionale regionale come tassa etica cfr. G. MURARO, *Federalismo fiscale e sanità. Il futuro dei sistemi di welfare nazionali fra integrazione europea e decentramento territoriale*, SIEP, Università di

La possibilità per le Regioni di ricorrere alla leva fiscale attraverso le addizionali regionali risulta peraltro del tutto coerente con le recenti riforme dell'ordinamento dello Stato. Se poi si ha riguardo alla natura dell'addizionale regionale come "tributo proprio" tale circostanza sembrerebbe trovare una ulteriore conferma. Proprio con riguardo a tale ultimo aspetto, può essere utile riportare alcuni passaggi del rapporto annuale sull'attività del 2002 della Commissione Tecnica per la Spesa Pubblica: "l'uso dell'Irpef come *addizionale regionale* al tributo erariale appare invece una buona soluzione. Essa è a tutti gli effetti un tributo proprio e risulta alquanto manovrabile e visibile...(...)"⁷. A ciò si aggiunga che tale tributo "ha mostrato una notevole potenzialità di gettito e la tendenza recente è quella di un notevole incremento delle aliquote, anche secondo, in alcune Regioni, una scala progressiva"⁷.

In effetti, molte Regioni hanno previsto l'applicazione di aliquote differenziate per livello di reddito: così, ad esempio, la regione Marche con la legge n. 35/2001, secondo la quale fino a 10.329,14euro l'aliquota dell'addizionale è pari a 0,9%, mentre per redditi superiori a 70.000euro diventa del 4%.

Tuttavia, "l'attenzione del legislatore statale e regionale nel corso del 2002 appare (...) rivolta principalmente agli aspetti del contenimento e razionalizzazione della spesa (...)"⁸. In effetti, "negli ultimi anni la discrezionalità di aumentare l'aliquota base è stata sospesa, con l'intento di costringere le Regioni a ridurre la spesa piuttosto che ad aumentare la pressione fiscale complessiva"⁹.

Il quadro normativo si chiude, infatti, con l'art. 3 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per il 2003) che ha disposto la *sospensione* delle manovre tributarie deliberate dagli enti territoriali successivamente al 29 settembre 2002 e che non fossero

Pavia, 2002, p. 71. L'autore osserva che " (...) appare corretta la dilatazione del ruolo dell'addizionale all'Irpef nella finanza regionale, pensando che la massima spesa della Regione, costituita appunto dalla sanità, è al servizio degli individui e non delle imprese e costituisce forse la più significativa espressione della solidarietà sociale: è bene che tale spesa possa basarsi, almeno in parte, sul gettito dell'imposta personale, che più di ogni altra riflette i principi solidaristici. Senza contare che anche tecnicamente è positivo che la spesa sanitaria, che tende a crescere più che proporzionalmente rispetto al reddito individuale, possa contare su un canale di finanziamento che pure segue la stessa dinamica, com'è appunto il caso dell'imposta progressiva".

⁷ E.BUGLIONE – M.MARE, *Il federalismo fiscale in Italia: ruolo dello Stato e degli enti territoriali nella gestione delle entrate e delle spese*, Commissione Tecnica per la Spesa Pubblica, Rapporto annuale sull'attività 2002, pp. 65-69

⁸ Così il *Rapporto sullo Stato della legislazione relativo all'anno 2002*, Camera dei Deputati, 2003, p. 118.

⁹ Così A. PETRETTO, *Le addizionali regionali all'Irpef, considerazioni economiche*, in *Tributi in Toscana*, n.2/2006, p. 1 disponibile in rete all'indirizzo www.irpet.it

confermative delle aliquote in vigore per l'anno 2002, fino a quando non si fosse raggiunto un accordo in sede di Conferenza unificata tra Stato, Regioni ed enti locali sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale.

Il primo dato che emerge da questa breve rassegna è che il governo della spesa sanitaria rappresenta sicuramente il settore in cui più di ogni altro domina l'esigenza di garantire un *coordinamento* tra la capacità impositiva dello Stato e quella della Regione. Peraltro, gli interventi delle Regioni in materia tributaria devono fare i conti con i criteri contenuti nelle leggi finanziarie. Si è visto come queste ultime dispongano, in molti casi, modifiche dei tributi propri regionali.

Un ulteriore dato significativo che tale rassegna sollecita, e al quale si fa solo un breve cenno, riguarda l'adeguatezza dello strumento normativo utilizzato nel governo della sanità¹⁰. Infatti, numerose disposizioni in materia sanitaria sono contenute in provvedimenti di iniziativa governativa, nella fattispecie si tratta di provvedimenti di urgenza (il decreto legge n. 347 del 2001 in oggetto, ma si pensi, per fare solo un altro esempio, anche al decreto legge sull'emergenza infermieristica). Due gli interrogativi che a questo punto si pongono: quanto un provvedimento di urgenza può essere ispirato al coordinamento? Il coordinamento, che è insieme obiettivo e metodo, non dovrebbe forse essere raggiunto in un quadro normativo ordinato caratterizzato dall'utilizzo di fonti primarie diverse dal decreto-legge?

¹⁰ Per una disamina delle problematiche legate all'uso del decreto – legge, dopo la riforma costituzionale del 2001, si rinvia tra gli altri a: N. ZANON, *Decreti-legge, Governo e Regioni dopo la revisione del titolo V della Costituzione*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it, 3/07/2002; L. CASSETTI, *Decreto-legge, fonti statali primarie e potestà legislativa regionale*, in www.federalismi.it, 22/07/2002; dello stesso autore cfr. *La straordinaria necessità e urgenza delle liberalizzazioni*, in www.federalismi.it, 26/07/2006, editoriale n. 15/2006; A. SIMONCINI, *Le funzioni del decreto-legge. La decretazione d'urgenza dopo la sentenza n. 360/1996 della Corte costituzionale*, Milano, 2003, pp. 460 ss. che evidenzia come il ricorso all'uso della decretazione d'urgenza, per manovre finanziarie ed economiche, rappresenti ormai una costante del dopo riforma del Titolo V; A. CONCARO, *La decretazione d'urgenza nelle materie di competenza regionale nel quadro del rinnovato titolo V della Costituzione: alcune riflessioni alla luce della giurisprudenza costituzionale e della prassi recente*, in *Giustizia amministrativa*, n. 5/2005, pp. 1073 ss.

3. L'oggetto del contendere

Entrando nel vivo delle questioni, la legge statale ritenuta dal giudice *a quo* rilevante e non manifestamente infondata autorizzava dunque le Regioni a maggiorare senza alcun limite quantitativo massimo l'aliquota dell'addizionale regionale all'Irpef, con propri provvedimenti da pubblicare sulla *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica entro il 31 dicembre 2001, ovvero, nel caso di fissazione di una aliquota superiore allo 0,5%, con legge regionale¹¹. Ad avviso del rimettente, tale previsione, fatta propria dalla Regione Marche, contrastava con l'articolo 119, comma 2, della Costituzione "perché la rinuncia dello Stato a fissare il limite massimo di un'imposta regionale «parassitaria», come l'addizionale regionale ad un tributo statale quale l'Irpef, «fa venir meno qualunque possibilità di quel coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» ed espone al pericolo di un carico tributario eccessivo, con conseguente stimolo all'evasione del tributo erariale"; irragionevolmente la norma violava il principio di uguaglianza, sotto il profilo della disparità di trattamento fiscale tra i cittadini italiani.

Il giudice *a quo* dubitava altresì della legittimità della legge della Regione Marche n. 35/2001. Come anticipato, tale legge ha in un caso disposto una doppia progressività laddove prefigura quattro scaglioni di aliquote in un modo assolutamente difforme da qualsivoglia legge dello Stato o di altre Regioni, ponendosi così in contrasto sia con i principi di uguaglianza e di capacità contributiva di cui agli artt. 3 e 53 Cost., sia con il principio di imparzialità di cui all'art. 97 Cost.; negli altri due casi, invece, la stessa legge ha previsto una maggiorazione dell'aliquota dell'addizionale regionale all'Irpef "a decorrere dall'anno 2002" e non "limitatamente all'anno 2002", così estendendo illegittimamente agli anni 2003 e seguenti l'operatività delle maggiorazioni derogatorie.

Ad avviso del rimettente, in queste disposizioni erano ravvisabili complessivamente vari vizi di costituzionalità. In primo luogo, una violazione del principio di uguaglianza, sotto

¹¹ Disposizione contenuta nell'art. 4, comma 3-bis della legge statale 16 novembre 2001, n. 405 (*recte*, del decreto – legge 18 settembre 2001, n. 347 recante "*Interventi urgenti in materia di spesa sanitaria*", convertito con modificazioni dalla legge 16 novembre 2001, n. 405). "Limitatamente all'anno 2002, in deroga ai termini e alle modalità previste dall'art. 50, comma 3, secondo periodo, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, ed all'art. 24, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, le Regioni possono disporre la maggiorazione dell'aliquota dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche e determinare i tributi regionali di cui all'art. 23 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992 con propri provvedimenti da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale* entro il 31 dicembre 2001. La maggiorazione dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche superiore alla aliquota dello 0,5 è determinata con legge regionale".

il profilo della disparità di trattamento tra i residenti della Regione Marche e i residenti di altre Regioni (che non hanno stabilito siffatta progressività dell'aliquota dell'addizionale)¹². In secondo luogo, una violazione dei principi di cui all'art. 119 Cost. desumibili dalla norma interposta *ex art.* 50, commi 2 e 3, secondo periodo, del D.Lgs n. 446 del 1997.

In un caso, infatti, la previsione di aliquote progressive contrasterebbe con il riferimento ad un'aliquota unica contenuta nel comma 2 del suddetto art. 50, provocando un effetto "scardinante" del sistema, causato da una doppia progressività (per il tributo base e per la sua addizionale) in relazione all'Irpef, che non sarebbe consentita da nessuna norma, neppure dall'art. 53, comma 2, Cost.; negli altri due casi, la maggiorazione dell'aliquota dell'addizionale regionale anche per l'anno 2003 sarebbe in contrasto con il limite dell'1,4% fissato dal comma 3, del suddetto art. 50 del D.Lgs 446/97¹³.

4. L'approccio seguito dalla Consulta nella definizione del potere normativo tributario regionale

Come anticipato, le questioni sollevate dal giudice *a quo* vengono dichiarate dalla Corte costituzionale in parte manifestamente inammissibili ed in parte manifestamente infondate.

La prima questione viene dalla Corte dichiarata manifestamente inammissibile. Il motivo della inammissibilità viene individuato nella inapplicabilità *ratione temporis* della norma statale. La Corte rileva, infatti, che poiché la suddetta norma è riferita all'anno 2002 essa non è applicabile nei giudizi principali che invece hanno ad oggetto il rifiuto tacito formatosi su istanze di rimborso dell'addizionale regionale all'Irpef con riferimento all'anno 2003.

Significativo è il passaggio della ordinanza in cui la Corte rinvia, tra l'altro, alla sentenza n. 2 del 2006 di poco precedente. Con tale decisione la Corte si era pronunciata sulla non fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale aventi ad oggetto la stessa disposizione della legge delle Marche n. 35/2001 (nella parte in cui essa aveva previsto l'applicazione di aliquote differenziate per livello di reddito), sollevate - in riferimento a

¹² I residenti della Regione Marche nel caso di redditi superiori a 69.721,68 sono stati tassati nel 2002 sulla base di un'aliquota pari al 49%, mentre in tutte le altre Regioni italiane le medesime condizioni patrimoniali hanno determinato l'applicazione di un'aliquota oscillante tra il 45,9% e il 46,4%.

¹³ L'articolo 50 del D.Lgs n. 446/1997, così come modificato dal D.Lgs n. 56/2000, prevede che l'addizionale regionale all'Irpef sia pari allo 0,9% ed autorizza le Regioni a maggiorarne l'aliquota fino all'1,4%.

numerose disposizioni costituzionali, tra cui rilevano gli artt. 3, 53 117, comma 2, lettera e) e 119, comma 2, Cost. - dalla Commissione tributaria provinciale di Ascoli Piceno¹⁴.

L'aspetto interessante della sentenza n. 2/2006, poi confermato nella ordinanza che si commenta, è che la Corte "assolve" la manovra sull'addizionale regionale Irpef della Regione Marche dal momento che la "*progressività è principio informatore dell'intero sistema tributario, ai sensi dell'art. 53, secondo comma, Cost.*" e quindi "*anche le Regioni, nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, possono legittimamente improntare il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite*"¹⁵.

L'indicazione che si ricava da tale inciso è il riconoscimento del potere impositivo delle Regioni, ma limitatamente agli aspetti che attengono alla manovrabilità delle aliquote di un'imposta statale quale è l'Irpef.

L'*iter* argomentativo seguito dalla Corte diventa ancora più chiaro con riguardo alla seconda questione relativa alla mancata previsione di un limite massimo dell'addizionale regionale all'Irpef dell'anno 2002 contrastante, ad avviso del giudice *a quo*, con il "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" *ex* art. 119, comma 2, Cost.. La Corte rileva che il parametro costituzionale evocato è inconferente e dunque conclude con una dichiarazione di manifesta infondatezza di questa seconda questione.

Ai fini della dichiarazione di manifesta infondatezza della questione è interessante sottolineare che la problematica di costituzionalità relativa al rapporto tra la normativa statale e la legge regionale, che fa proprie le previsioni in quella contenute, viene dalla Corte ricondotto al profilo della lesione della sfera di competenza esclusiva statale (*ex* art. 117, comma 2, lett. e)¹⁶.

¹⁴ Per un primo commento della sent. 2/2006 cfr. F. COVINO, *La Corte ammette la progressività nella determinazione delle aliquote all'addizionale IRPEF. Al via il "voto con i piedi"?* in www.federalismi.it n. 7/2006; M. BARBERO, *Progressività del sistema tributario, uguaglianza ed autonomia impositiva regionale* in www.forumdiquadernicostituzionali.it del 10/06/2006.

¹⁵ Sent. 2/2006, *Cons. Dir* 4.2. Tale passaggio è ripreso nel *Cons.Dir* della ordinanza n. 148/2006

¹⁶ Sull'*iter* argomentativo seguito dalla Corte costituzionale in ordine alla riconduzione della titolarità in capo allo Stato di tributi regionali propri cfr. sent. 335 del 2005 in relazione alla disciplina dei tributi ambientali, con riferimento specifico al tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti. La Consulta ha dichiarato l'*illegittimità costituzionale* dell'art. 44, c. 3 della legge della Regione Emilia Romagna n. 7/2004 ("*Disposizioni in materia ambientale. Modifiche ed integrazioni a leggi regionali*"), giudicando censurabile la norma regionale impugnata, nella parte in cui rimetteva ad un atto della Giunta anziché alla legge regionale la fissazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi. Ad avviso della Consulta la Regione avrebbe violato il divieto di legiferare un su un tributo istituito e regolato da una legge statale. Tuttavia, nessun richiamo è formulato rispetto al problema del riparto delle competenze normative tra organi della Regione, al rilievo mosso dalla difesa regionale che la scelta di rimettere ad un atto di Giunta la determinazione della tassa sui rifiuti si

Infatti, laddove il giudice *a quo* aveva ritenuto di individuare come parametro l'art. 119 Cost. assumendo che l'addizionale all'Irpef rientrava nella categoria dei tributi "propri" e quindi richiedesse il necessario *coordinamento* indicato al comma 2 del suddetto articolo, la Corte, invece, segue un diverso percorso argomentativo che la porta ad escludere la pertinenza di tale articolo della Costituzione come parametro di riferimento, ai fini di una eventuale dichiarazione di illegittimità costituzionale.

La Consulta ancora una volta incentra le sue argomentazioni sulla natura giuridica statale della tassa, confermando che *"l'addizionale regionale in questione, in quanto istituita e disciplinata dall'art. 50 del decreto legislativo n. 446 del 1997, è da considerarsi tributo statale, rientrante nella competenza legislativa esclusiva dello Stato ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., e non tributo «proprio» della Regione, senza che in contrario rilevino né l'attribuzione del gettito alle Regioni ed alle Province, né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dal citato decreto legislativo (v., ex plurimis, sentenze [n. 2 del 2006](#), [n. 37](#) e [n. 381 del 2004](#))"*.

Come si ricava da tali precisazioni, con l'ordinanza n. 148 del 2006 la Corte ripropone un problema interpretativo di grande importanza, relativo all'individuazione dei tributi "propri" regionali e conseguentemente all'esatta delimitazione del rapporto intercorrente fra l'autonomia impositiva regionale e i "principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario", atteso che lo strumento del coordinamento presuppone *l'esistenza di una pluralità di attività e di soggetti o di figure soggettive di cui l'ordinamento riconosce una qualche autonoma individualità, pur disponendone l'armonizzazione ed eventualmente la conspirazione a fini determinati*¹⁷.

5. La giurisprudenza costituzionale in materia di tributi *propri* regionali: la prefigurazione di un *modello* di coordinamento delle relazioni finanziarie intergovernative?

giustifica in ragione della natura provvedimentale dell'intervento legislativo; nessuna risposta viene fornita alle argomentazioni addotte dalla Regione sul richiamo ai criteri di semplificazione ed economicità dell'azione amministrativa e men che meno alla discrezionalità che contraddistinguerebbe l'autonomia regionale in ordine alla scelta degli atti con cui dare svolgimento alle proprie funzioni (Sentenza 335/05, punto 3 del ritenuto in fatto). Sempre in tema di tassa sui rifiuti cfr. la sent. di poco successiva, n. 397 del 2005, con note di M. BARBERO, *Le contraddizioni di un federalismo (fiscale) "senza principi"* in www.federalismi.it n. 21/2005 e di F. CORVAJA, *Il mutamento del parametro nel giudizio in via incidentale, tra diritto di difesa ed economia processuale* in www.forumdiquadernicostituzionali.it del 30/06/2006.

¹⁷ Così V. BACHELET, *Coordinamento*, in *Enc. del Dir.*, Vol. X, 1962, p. 634.

In realtà, la questione della individuazione dei tributi “propri” delle Regioni si è già proposta all’attenzione della Corte costituzionale, all’indomani della riforma del Titolo V, della Parte II, della Costituzione.

Come è noto, la riforma costituzionale del 2001 ha modificato, fra gli altri, anche l’articolo 119 della Costituzione innovando, sotto diversi profili, la disciplina costituzionale relativa all’autonomia finanziaria degli enti territoriali autonomi¹⁸. Quest’ultima risulta oggi articolata nei due versanti dell’autonomia di entrata (vale a dire il potere degli enti locali di imporre tributi) e dell’autonomia di spesa (concretantesi nella potestà di disporre di mezzi necessari per assicurare l’espletamento dei compiti istituzionalmente riconosciuti all’ente locale)¹⁹.

Un tratto caratterizzante dell’autonomia finanziaria regionale è costituito dalla previsione di “tributi ed entrate propri” (ex art. 119, comma 2)²⁰ che si precisa essere *stabiliti ed applicati* dalle Regioni “in armonia con la Costituzione” e secondo i “principi di

¹⁸ Il comma 1 del vecchio articolo 119 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 Province e dei Comuni*”. La previsione enunciata nell’articolo 119, nonostante la sua lineare formulazione, è stata ritenuta dalla dottrina una tra le norme più complesse ed oscure della Carta costituzionale (in tal senso E. DE MITA., *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle Regioni a statuto normale*, in *Rivista di diritto finanziario e di Scienza delle finanze*, vol. XXII- parte I, 1963, p. 500). Le ragioni di una tale impostazione sono state ricondotte, da un lato, alla scarsa chiarezza ed univocità di significato del riferimento costituzionale alla “autonomia finanziaria” delle Regioni ordinarie, dall’altro, alla contraddittorietà del concetto di “coordinamento” (in L. PALADIN, *La potestà legislativa regionale*, Padova, 1958, p. 207, si può leggere testualmente “poca materia di discussione è offerta dal vago riferimento all’autonomia finanziaria delle Regioni ordinarie”). Ne è derivato un vivace dibattito caratterizzato dal diffondersi di posizioni interpretative diverse. Nonostante le disparità di vedute la dottrina, unanime nell’orientarsi verso le tesi più estensive, ha considerato l’autonomia finanziaria come una esplicazione della più generale autonomia politica che è propria dell’ente Regione. Questa interpretazione appare in sintonia con gli stessi lavori in sede costituente e con chi considera l’autonomia finanziaria delle Regioni “non del tutto attecnicamente, come semplice disponibilità di mezzi necessari perché le Regioni siano messe in grado di esplicare i loro compiti” ma comporta che “a tali enti siano dati autonomi poteri di determinazione delle loro entrate, configurando, deliberando, amministrando e riscuotendo, in determinate sfere, una serie di propri e peculiari tributi” (così L. PALADIN, *Manuali di scienze giuridiche. Diritto regionale*, Padova, 2000, pp. 233 ss.)

¹⁹ La dottrina è concorde nel ritenere che una delle principali novità del nuovo art. 119 sia costituita dall’attribuzione formale dell’autonomia finanziaria non solo alle Regioni, ma anche a Comuni, Province e Città metropolitane, ponendo i suddetti Enti sullo stesso piano delle Regioni.

²⁰ Il vecchio articolo 119 stabiliva: “*Alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali, in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali*”. Vale la pena di riportare quanto pronunciato dall’On. Ruini sulla proposta dell’On. Vanoni “Si stabilisce di dare alle Regioni tributi propri e quote di tributi erariali, in modo che anche le Regioni meno provviste di mezzi possano provvedere alle loro funzioni essenziali. Ecco la sostanza dell’autonomia da realizzare: sia con tributi esclusivamente assegnati alla Regione, sia con quote di tributi dello Stato; il quale punto va inteso non soltanto nel senso che vada alla Regione una parte dei tributi riscossi nel suo territorio, ma che possa spettare una parte del gettito generale di qualche tributo dello Stato. Con la graduazione delle quote si ha il modo di mettere le più povere in grado di adempiere le loro funzioni essenziali” (così *Atti dell’Assemblea Costituente*, 1947, pp. 5658 ss.); cfr. F. PALERMO - V. FALZONE - F. COSENTINO (a cura di), *La Costituzione della Repubblica italiana*, Milano, 1976, p. 380; A. PUBUSA, *Forme e limiti della potestà tributaria delle Regioni*, in *Giur. cost.*, 1989, pp. 1463 ss.

coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”²¹. Come si vede, dunque, l'autonomia tributaria delle Regioni non è assoluta, ma incontra il limite oltre che della Costituzione, anche del coordinamento con la potestà impositiva dello Stato, al fine di assicurare una visione quanto più possibile armonica del quadro della finanza pubblica.

Partendo da tale quadro normativo, la dottrina si è sostanzialmente divisa in due orientamenti: secondo il primo orientamento di tipo estensivo, che fa leva sulla portata “innovativa” della nozione di tributi propri regionali, il sistema complessivo della finanza pubblica risulterebbe composto tanto dal sistema tributario dello Stato quanto da quello degli enti territoriali autonomi²². L'altro orientamento di tipo restrittivo, che fa leva sul principio di legalità sotteso alla previsione di cui all'art. 23 della Costituzione, è sostenuto da quegli autori che invece affermano la unitarietà del sistema tributario²³.

Allineandosi alle conclusioni di quella parte della dottrina che proclama la *unicità* del sistema tributario, alla cui definizione concorrono sì le Regioni, ma in una posizione subordinata rispetto allo Stato²⁴, la Corte costituzionale (cfr. sentt. nn. 296, 297 e 311 del

²¹ Nel previgente art. 119 l'autonomia finanziaria incontrava il limite dei “*principi fondamentali*” stabiliti dalle leggi della Repubblica. La dottrina ha espresso notevoli critiche riguardo a tale previsione, dal momento che lo Stato viene in tal modo ad essere considerato arbitro della consistenza della autonomia finanziaria delle Regioni e degli altri enti territoriali, giacché, utilizzando in sede di coordinamento sia il limite dei principi sia quello dell'interesse nazionale, esso sarebbe in grado di comprimere a piacimento la potestà finanziaria locale (in tal senso M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova, 1983, p. 358). Cfr. inoltre, A. PUBUSA, *Commentario della Costituzione*, Milano, 1985, artt. 114-120, p. 405.

²² Aderiscono a questa impostazione quegli autori che riconoscono in capo alle Regioni una reale potestà impositiva. Cfr. A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli Enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, n. 1/2003, pp. 49 ss. Cfr., P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione* in *Le Regioni* n. 6/2001, p. 1434, il quale segnala come il passaggio dalla “forma verbale passiva... (alle Regioni sono attribuiti)... alla forma verbale attiva (le Regioni stabiliscono) avvalorata la “tesi che la legge statale non è sempre necessaria e che una singola Regione potrebbe... introdurre autonomamente un nuovo tributo. Secondo F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Atti del Convegno su “Diritti di cittadinanza, federalismo fiscale e politica di bilancio”*, dattiloscritto, “il verbo stabilire significa semanticamente proprio determinare, fissare, indicare stabilmente ed ha perciò un significato ben più pregnante del verbo istituire, usato vigendo il vecchio Titolo V, dal legislatore ordinario... (..) per indicare il deliberare e il decidere l'applicazione di un tributo già stabilito dalla legge: un tributo istituito è normalmente un tributo già in precedenza stabilito nella sua struttura da altro livello di governo; un tributo stabilito è invece qualcosa di più e cioè un tributo determinato dallo stesso ente”.

²³ Aderiscono a questa impostazione quegli autori che invece ritengono che nulla è cambiato rispetto a prima e quindi negano qualsiasi reale autonomia impositiva regionale. Cfr. tra gli altri M. BERTOLISSI, *Autonomia finanziaria e distribuzione delle risorse*, in G. BERTI – G.C. DE MARTIN (a cura di), *Le autonomie territoriali dalla riforma amministrativa alla riforma costituzionale*, Atti del Convegno – Roma, 9/1/2001, Luiss – Centro di ricerca “Vittorio Bachelet”, Quaderni, n. 20, Milano, 2001 pp. 117 ss.; F. NUGNES, *Le relazioni finanziarie tra lo Stato e gli enti autonomi*, in G. VOLPE (a cura di), *Alla ricerca dell'Italia federale*, Pisa, 2003, pp. 247 ss.

²⁴ E' stato osservato in dottrina (M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria delle Regioni ordinarie*, in *Le Regioni*, nn. 2-3/2004, pp. 430 ss.) come “il criterio di ragionamento seguito dalla Corte costituzionale sia sempre identico a se stesso, caratterizzato com'è da sicura continuità nella utilizzazione di un approccio letteral – formalistico” con la conseguenza che “così facendo, la medesima, scelga costantemente la linea della conservazione e non quella finanche della prudente innovazione”. La rinuncia alla adozione di un approccio di tipo economico-finanziario, secondo la dottrina, è riconducibile alla “linea di tendenza” che la Corte ha inteso

2003, 37 e 241 del 2004 e ora da ultimo sentt. nn. 335 e 397 del 2005 e 2 del 2006) ha affermato che tributo “proprio” è solo quello istituito con legge regionale, con la conseguenza che tributi come l’IRAP, l’ICI, l’IRPEF il cui gettito è attribuito alle Regioni, il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi urbani, sono da considerarsi tributi statali e non regionali²⁵.

Come si vede dunque, la lettera e) del comma 2, dell’art. 117 - che disciplina la potestà legislativa esclusiva dello Stato - si applica all’ICI, all’IRAP e all’addizionale all’IRPEF, perché sono tributi istituiti con legge statale, con la conseguenza che “non siamo di fronte alla potestà legislativa esclusiva delle Regioni che si confronta con quella dello Stato, ma all’autonomia tributaria della Regione (ex art. 119 Cost.) che viene esercitata nell’ambito della potestà legislativa statale (art. 117, comma 2, lett. e))”²⁶.

Appare evidente come “una tale impostazione riduce di molto il campo dei tributi regionali in senso stretto. I tributi regionali in senso stretto finiscono per essere quei tributi non previsti da leggi statali e che le Regioni possono stabilire in funzione del *principio di contenenza* cioè delle materie oggetto di loro competenza”²⁷.

perseguire nella sua opera di definizione dei confini competenziali tra Stato e Regioni, sotto il profilo del sistema finanziario, di sostanziale continuità con il precedente quadro costituzionale. Invero, il richiamo al principio di continuità istituzionale si ritrova in altre pronunce della Corte, alcune delle quali, in considerazione della portata innovativa dei contenuti in esse racchiusi, hanno finito per assurgere al ruolo di pronunce cardine. Il richiamo è evidentemente alle ormai storiche sentenze nn. 303 e 370 del 2003 e 13 del 2004 in cui la Corte a più riprese, si richiama al principio di continuità istituzionale, all’affermazione del ruolo unificante svolto dallo Stato, menzionando espressioni come “il perseguimento di interessi unitari” e ancora “la necessità tutelare i diritti fondamentali che devono essere riconosciuti a tutti i cittadini” riconoscendo, dunque, in capo allo Stato un potere di penetrazione ampio.

²⁵ Sui poteri legislativi regionali, dopo la riforma del Titolo V, Parte II della Costituzione, in materia di tributi istituiti con legge statale cfr. Corte cost. 296 del 2003 in *Giur. cost.*, 2003, pp. 2555 ss. con nota di A. BRANCASI, *Per “congelare” la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, ivi, pp. 2562 ss.; Corte cost. 297 del 2003, in *Giur. cost.*, 2003, pp. 2568 ss.; Corte cost. 311 del 2003, in *Giur. cost.*, 2003, pp. 2929 ss.

²⁶ F. GALLO, “*L’autonomia finanziaria*”, lezione tenuta nell’ambito del Seminario di Studi e Ricerche Parlamentari S. Tosi, Firenze, 10/05/06. L’autore evidenzia che l’*autonomia* è concetto che va inquadrato all’interno della potestà legislativa dello Stato. E’ lo Stato, dunque, che conferisce poteri autonomi agli enti locali per quanto attiene alla fissazione di determinati elementi strutturali del tributo (es. le aliquote) affidando il compito di applicare tali tributi al potere regolamentare del comune.

²⁷ Cfr. F.GALLO “*L’autonomia finanziaria*”, cit. secondo l’autore quindi i tributi regionali in senso stretto devono avere due caratteristiche: a) il presupposto d’imposta del tributo deve riguardare *materie oggetto di competenza legislativa delle Regioni*; b) il presupposto d’imposta del tributo deve avere una stretta connessione con il *territorio regionale* (deve trattarsi in altri termini, di beni, ricchezze che hanno una localizzazione nel territorio regionale). I tributi che presentano tali caratteristiche sono quelli cd. *di scopo*, tecnicamente qualificati come *tributi corrispettivi o a controprestazione*: si tratta di tributi che presentano le caratteristiche più della tassa che dell’imposta, sono istituiti in via transitoria (o temporanea) o in via permanente dalle Regioni per fare fronte alle spese e rientrano nella *autonomia politica* di cui gode l’ente Regione. Cfr. dello stesso autore *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, pp. 2007 ss.; cfr. inoltre le osservazioni di G. BIZIOLI, *I principi statali di coordinamento condizionano l’efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo “federalismo*

Orbene, questa ordinanza consente di ipotizzare un possibile modello di coordinamento delle relazioni finanziarie intergovernative che sembrerebbe articolarsi come segue: il livello di governo inferiore può esercitare la propria autonomia soltanto nella scelta relativa alla definizione delle aliquote, nell'ambito di tributi pur sempre statali (in quanto istituiti e disciplinati da leggi dello Stato). Sarebbe dunque lo Stato a definire la tipologia dei tributi, il presupposto dell'imposta etc...lasciando agli enti autonomi limitati poteri in ordine alla fissazione di determinati elementi strutturali del tributo (es. le aliquote).

La questione che a questo punto si pone, e che anche l'ordinanza in commento sollecita – nella parte in cui riconosce alle Regioni potere impositivo in ordine alla definizione delle aliquote dell'addizionale regionale all'Irpef – è la seguente: una volta preso atto che gli enti territoriali autonomi godono di una “limitata” autonomia impositiva, a quale funzione assolve allora lo strumento del coordinamento²⁸? E, soprattutto, quali dovrebbero essere le regole del coordinamento in un quadro normativo finanziario che presenta tratti ancora fortemente centralistici?

Del resto, già la dottrina, a commento della recente sent. 2/2006 aveva sottolineato che “stupisce (...) che la Corte abbia omesso in questa sede qualsiasi richiamo all'esigenza (...) che il decollo effettivo dell'autonomia tributaria regionale sia preceduto dalla preventiva ed espressa enunciazione, ad opera del legislatore statale, dei “principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” di cui agli art. 117, terzo comma, e 119, secondo comma, Cost..”²⁹.

Atteso che è lo Stato a dover dettare i “principi fondamentali” di coordinamento (cfr. sent. 37/2004)³⁰, tuttavia è stato sottolineato come la definizione con legge statale dei limiti

fiscale”, in *Giur. cost.*, 2004, pp. 550 ss. L'autore, dopo aver ricostruito il quadro delle competenze legislative (statale e regionale) in materia tributaria, passa in rassegna i limiti “che discendono dalla Costituzione (ed in particolare per la materia tributaria, dagli artt. 23 e 53), dai vincoli dell'ordinamento comunitario e degli obblighi internazionali. Dalla Costituzione discendono direttamente il divieto di doppia imposizione ed il limite della continenza. Il primo discende dall'art. 53 Cost. che inteso quale attitudine soggettiva alla contribuzione, individua il limite assoluto dell'imposizione, oltre il quale essa trasmoda in esproprio della fonte produttiva...(...). Quanto alla continenza, essa esprime il nesso inscindibile fra l'elemento materiale del presupposto del tributo (regionale o locale) e gli interessi compresi fra le materie di competenza regionale”.

²⁸ L'articolo 117, comma 3, dispone che: “sono materie di legislazione concorrente quelle relative a...armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” e l'articolo 119, al comma 2, precisa che: “I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”.

²⁹ Così M. BARBERO, *Progressività del sistema tributario, uguaglianza ed autonomia impositiva regionale*, cit. p. 2.

³⁰ Corte cost. 37 del 2004, in *Giur. cost.*, 2004, pp. 517 ss., con note di A. MORRONE, *Principi di coordinamento e “qualità” della potestà tributaria di Regioni e enti locali*, ivi, pp. 541 ss. e di G. BIZIOLI, *I*

del coordinamento finanziario e del sistema tributario può oscillare da un minimo (divieto di doppia imposizione e pochi grandi principi) fino a un massimo, il quale dovrebbe però rispettare comunque l'autonomia anche normativa riconosciuta agli enti territoriali³¹.

Il punto che continua a rimanere oscuro è se tali principi, peraltro ancora assenti, si debbano ricavare dalla legislazione statale in materia tributaria, come sembrerebbe far intendere l'ordinanza in commento, ovvero siano qualcosa di diverso dai tributi erariali.

Del resto, la stessa Corte sembra orientata a suggerire - attraverso quello che potremmo definire un *obiter dictum* all'interno dell'ordinanza ed in linea con la sua giurisprudenza precedente - un più attento esame da parte del giudice *a quo* ai fini di una interpretazione adeguatrice con riferimento al dettato dell'articolo 23 Cost..

La Corte, quindi, in modo collaborativo nei confronti del giudice *a quo*, lo sollecita a valutare *“la possibilità di rinvenire nella stessa legge statale un limite massimo dell'addizionale regionale relativa all'anno 2002, nel rispetto della riserva di legge di cui al non evocato art. 23 Cost.”* precisando che tale linea argomentativa si configura come un *“doveroso tentativo”* da esperire da parte del giudice *a quo* come *richiesto* dalla stessa Corte *“a pena di inammissibilità della questione”*.

Così facendo la Corte sembra offrire una chiave interpretativa della problematica relativa alla definizione dei confini competenziali tra Stato e Regioni, sotto il profilo del sistema finanziario, in una lettura complessiva della Carta Costituzionale, che tenga conto delle disposizioni contenute nella prima e nella seconda parte, con riferimento agli artt. 117 e 119. Il primo che disciplina la natura delle competenze della Regione in materia finanziaria, il secondo che disegna il modello di finanza regionale. Peraltro, la riserva di legge di cui all'art.

principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. cit. *ivi*, pp. 550 ss. La Corte (cfr. sent. n. 35/05) è tornata nuovamente sul tema del “coordinamento” confermando quanto già richiamato in una precedente decisione (cfr. anche sent. n. 376/03) “...il coordinamento finanziario può richiedere, per la sua stessa natura, anche l'esercizio di poteri di ordine amministrativo, di regolazione tecnica, di rilevazione di dati e di controllo: onde, attesa la specificità della materia, non può ritenersi preclusa alla legge statale la possibilità, nella materia medesima, di prevedere e disciplinare tali poteri, anche in forza dell'art. 118, primo comma, della Costituzione. Il carattere “finalistico” dell'azione di coordinamento esige che al livello centrale si possano collocare non solo la determinazione delle norme fondamentali che reggono la materia, ma altresì i poteri puntuali eventualmente necessari perché la finalità di coordinamento – che di per sé eccede inevitabilmente, in parte, le possibilità di intervento dei livelli territoriali sub-statali – possa essere concretamente realizzata”.

³¹ Così C. PINELLI, *Autonomia finanziaria e distribuzione delle risorse*, in G. BERTI – G.C. DE MARTIN (a cura di) *Le autonomie territoriali: dalla riforma amministrativa alla riforma costituzionale*, Atti del Convegno – Roma, 9/1/2001, Luiss – Centro di ricerca “Vittorio Bachelet”, Quaderni, n. 20, Milano, 2001, pp. 122 ss.

23 Cost. sarebbe soddisfatta, ai sensi dell'art. 117, sia dalla legge statale che dalla legge regionale³².

In conclusione, l'impressione che si ricava leggendo alcuni passaggi della pronuncia in commento, è che nel bilanciamento tra i due valori dell'autonomia e della *unitarietà*, la Corte sembra aver privilegiato il secondo, essendosi orientata nel senso della prevalenza della fonte statale, "nazionale", su quella regionale, con la conseguenza che la riserva di legge regionale per i tributi di competenza delle Regioni è soggetta alla legge statale di coordinamento, i cui principi, nell'ottica della giurisprudenza costituzionale, sarebbero da rinvenire nella legislazione statale in materia tributaria.

Sia pure nell'economia di una mera ordinanza, la Corte costituzionale sembra riconfermare quell'atteggiamento di prudente cautela, in materia di autonomia impositiva regionale, che ha caratterizzato la sua giurisprudenza nel corso dell'ultimo quinquennio.

Tale orientamento giurisprudenziale sembrerebbe in parte contraddire le scelte politico-istituzionali perseguite sul piano della normazione ordinaria a partire dagli anni '90, in tema di finanza regionale e locale. Non potendo in questa sede soffermarsi più ampiamente sull'evoluzione legislativa in materia tributaria e finanziaria, occorre quantomeno ricordare

³² P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione* cit., pp. 1425 ss. L'Autore sostiene che l'equiparazione è resa evidente dal fatto che l'articolo 117 attribuisce la potestà legislativa sia allo Stato che alle Regioni e dalla precisazione che entrambi gli Enti, nell'esercitarla, devono rispettare i medesimi limiti (Costituzione, vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario, obblighi internazionali). Cfr. L. ELIA, *Introduzione*, in T. GROPPi, M. OLIVETTI (a cura di), *La Repubblica delle autonomie: Regioni ed Enti locali nel nuovo Titolo V*, Torino, 2001, che fa discendere dalla potestà legislativa generale delle Regioni l'impossibilità di qualificare la riserva di legge in termini di riserve di legge statale. Cfr., V. ARANGO, *I principi costituzionali della finanza pubblica*, in *La Finanza locale*, nn. 7-8/2003, pp. 107 ss., che qualifica la riserva di legge ex art. 23 come riserva di legge relativa, giacché "a differenza del previgente art. 119, che attribuiva alla Regione tributi propri e quote di tributi erariali, secondo il novellato art. 119 la Regione stabilisce ed applica tributi ed entrate propri nel limite dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". La Corte, allineandosi alle conclusioni della dottrina, ha considerato tale riserva "relativa" e non "assoluta". A tal proposito cfr. sent. n. 64/1965, punto 6 del *Cons. Dir.* che "Ove la disposizione per cui nessuna prestazione può essere imposta se non in base alla legge dovesse intendersi nel senso che solo la legge dello Stato possa imporre tributi, si escluderebbe con ciò stesso la potestà normativa tributaria della Regione (...). A parte il rilievo che questa interpretazione dell'art. 23 sarebbe arbitrariamente restrittiva, dato che gli atti emanati dalla Regione nell'esercizio della competenza legislativa concorrente o sussidiaria sono, nel linguaggio dei testi costituzionali, "leggi" come le altre, l'attribuire il predetto significato all'art. 23 equivarrebbe a negare quella competenza legislativa, che la Corte ha riconosciuto alla Regione (...) D'altra parte, il valore dell'art. 23 sta nel disporre una riserva legislativa, che è garanzia della sfera giuridica dei singoli soggetti, in quanto è diretta a escludere ogni limitazione e ogni invasione di essa, da parte della pubblica autorità, che non sia voluta dalla legge o posta in essere in base alla legge. La logica del sistema richiede che questa garanzia agisca ugualmente nei confronti dello Stato come della Regione".

che nell'ultimo decennio sono stati varati numerosi provvedimenti che perseguono l'obiettivo di ampliare i poteri fiscali delle Regioni e degli enti locali minori³³.

La riforma costituzionale del 2001, con la nuova formulazione dell'art. 119, ha rappresentato nell'ottica di ampia parte della dottrina, il compimento di un percorso teso a valorizzare il principio dell'autosufficienza finanziaria come proprio dell'autonomia politica³⁴. Con il nuovo articolo 119 della Costituzione, inoltre, l'esigenza di un coordinamento tra la finanza statale, la finanza regionale e quella locale trova un'ulteriore riaffermazione³⁵. Con riguardo a questo profilo è stato osservato che "(...) il ruolo dello Stato come soggetto titolare del compito di tutelare le esigenze unitarie dell'ordinamento (...) si incentra tutto sul potere di definire "i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". Un potere da esercitare con legge, naturalmente, e che una volta esercitato si pone come limite generale, alla stregua della Costituzione medesima; ma un potere di coordinamento, appunto, e quindi di definizione delle coordinate di fondo entro le quali si colloca un sistema che anche sul piano finanziario e tributario si configura nettamente come un sistema policentrico e a forte tasso di articolazione"³⁶.

³³Tra questi si ricordano, in particolare, il D.Lgs n. 504 del 1992 che ha previsto l'istituzione dell'Imposta comunale sugli immobili (ICI), la legge n. 549 del 1995 che ha istituito quali nuovi tributi regionali la tassa per il diritto allo studio universitario e la tassa per il deposito in discarica dei rifiuti solidi urbani. Successivamente il D.Lgs n. 446 del 1997 ha attribuito alle Regioni un'addizionale Irpef e ha istituito l'imposta regionale per le attività produttive (IRAP) che interessa anche Comuni e Province perché sono destinatarie di una quota del gettito regionale. La vera "rivoluzione" è stata però realizzata dalla disposizione contenuta nell'articolo 10 della legge n. 133 del 1999 che prevede la soppressione di tutti i trasferimenti statali. A sua volta, il D.Lgs n. 56 del 2000, recante "*Disposizioni in materia di federalismo fiscale*" ha disposto la sostituzione dei trasferimenti dallo Stato alle Regioni con tributi propri e compartecipazioni ai tributi erariali favorendo un passo significativo verso il federalismo fiscale.

³⁴ Già prima della riforma costituzionale del 2001 era opinione diffusa in dottrina che il riconoscimento dell'autonomia impositiva delle Regioni di cui all'art. 119 doveva essere letto nel quadro complessivo della nostra Carta costituzionale ed in particolare nell'articolo 5. Per una ricostruzione delle varie posizioni dottrinali in merito all'articolo 5 della Costituzione cfr. V. CRISAFULLI, *Stato, popolo e governo: illusioni e delusioni costituzionali*, Milano, 1985; C. ESPOSITO, *Autonomie e decentramento amministrativo nell'articolo 5 della Costituzione*, in *La Costituzione Italiana - Saggi*, Padova, 1954; F. PIZZETTI, *Il sistema costituzionale delle autonomie locali*, Milano, 1979; A. PUBUSA, *Sovranità popolare ed autonomie locali nell'ordinamento costituzionale italiano*, Milano, 1983; G.C. MORETTI, *La potestà finanziaria delle Regioni. Premesse generali e potere di imposizione*, Milano, 1972.

³⁵ E' stato osservato che le disposizioni contenute nel nuovo art. 119 realizzano quel coordinamento "circolare" (secondo la formula di V. COCOZZA, *Autonomia finanziaria regionale e coordinamento*, Napoli, 1979) dell'autonomia finanziaria delle Regioni con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni che costituisce il corretto presupposto di ogni politica di spesa e di una programmazione regionale dello sviluppo (in tal senso T. MARTINES- A. RUGGERI, *Lineamenti di diritto regionale*, Milano, 2002, p. 280).

³⁶ Così F. PIZZETTI, *Il sistema costituzionale delle autonomie locali (tra problemi ricostruttivi e problemi attuativi)*, in *Atti del L Convegno di Studi di Scienza dell'Amministrazione*, sul tema *L'attuazione del Titolo V della Costituzione*, Varenna-Villa Monastero - 16-18 settembre 2004, Mulino, 2005, p. 165.

Il nodo non risolto riguarda l'inerzia del legislatore statale nella definizione dei procedimenti attraverso i quali raggiungere l'obiettivo di una concreta armonizzazione tra Stato e Regioni, in materia tributaria³⁷.

La Corte costituzionale avrebbe forse potuto cogliere l'occasione per dimostrare una maggiore apertura nei confronti delle ragioni dell'autonomia spingendosi oltre, nella prefigurazione dei principi di coordinamento del sistema tributario.

La questione resta aperta.

³⁷ E' appena il caso di ricordare che l'Alta Commissione di Studio per la definizione dei Meccanismi Strutturali del Federalismo Fiscale istituita con DPCM 9 aprile 2003, nella sua relazione conclusiva ha individuato quali principi di coordinamento i seguenti: 1) correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate in modo da garantire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; 2) trasparenza ed efficienza delle decisioni di entrata e di spesa; 3) concorso di tutte le pubbliche amministrazioni alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica posti dalla disciplina comunitaria; 4) limitazione dei trasferimenti di risorse a destinazione vincolata; 5) responsabilizzazione tramite aumento delle flessibilità fiscali, nell'ambito di una sostanziale perequazione; 6) obbligo per le Regioni di garantire, nell'esercizio delle proprie competenze legislative, l'autonomia e l'equilibrio finanziario degli Enti locali; 7) razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema nel suo complesso; 8) semplificazione del sistema tributario e degli adempimenti a carico dei contribuenti; 9) contenenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri; 10) omogeneità dei tributi regionali e locali; 11) sussidiarietà fiscale a livello orizzontale; 12) possibilità di istituire tributi propri attraverso leggi regionali; 13) possibilità di istituire tributi propri attraverso regolamenti comunali e provinciali nell'ambito di principi fissati da leggi regionali; 14) divieto di doppia imposizione sulla medesima fattispecie imponibile; 15) lealtà istituzionale fra tutti i livelli di governo; 16) territorialità dell'imposta; 17) neutralità dell'imposizione; 18) divieto di esportazione delle imposte. Prendendo a paradigma l'esperienza di altri paesi (in particolare la Spagna in cui opera il *Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas* e la Germania in cui opera il *Finanzplanungsrat*) la Commissione ha altresì prospettato la possibilità di trasformare la *Conferenza Unificata* in sede di coordinamento finanziario.