

**PROGRESSIVITÀ DEL SISTEMA TRIBUTARIO,
UGUAGLIANZA ED AUTONOMIA IMPOSITIVA REGIONALE**

di Matteo Barbero

(10/06/2006)

(in corso di pubblicazione in "le Regioni, 3/2006)

La sentenza in epigrafe[1] sollecita alcune brevi riflessioni in merito all'interpretazione "in chiave federalista" dell'art. 53 Cost., secondo comma, in essa fornita dalla Corte Costituzionale.

Questa, in particolare, ha negato *"che la Costituzione stabilisca una riserva esclusiva di competenza legislativa dello Stato in tema di progressività dei tributi. Al contrario, ai sensi dell'art. 53, secondo comma, Cost., la progressività è principio che deve informare l'intero sistema tributario ed è, quindi, legittimo che anche le regioni, nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, improntino il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite"*[2].

Come noto, l'affermazione secondo cui il principio di progressività riguarda il sistema tributario in genere e non i singoli tributi costituisce un punto fermo della giurisprudenza costituzionale[3].

L'aspetto interessante della pronuncia in commento è rappresentato dalla conferma di tale orientamento pur in presenza di un sistema tributario - almeno potenzialmente - multilivello.

Il precedente inciso si spiega, evidentemente, alla luce della (finora) mancata attuazione del novellato art. 119 Cost., il quale ha, come noto, fortemente ampliata l'autonomia finanziaria e tributaria[4] delle regioni (ed in certa misura anche degli enti locali[5]).

Come altrove riconosciuto dalla stessa Corte, in effetti, siamo ancora ben lungi dall'avviare (e, quindi, dal completare) la transizione *"dall'attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte <<derivata>>, cioè dipendente dal bilancio statale, e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a regioni ed enti locali di effettuare autonome scelte, ad un nuovo sistema"*[6], più coerente con la nuova cornice costituzionale.

In tal senso, pare condivisibile la posizione di chi, con riferimento alla sentenza in commento, criticamente rileva che "la progressività consentita da una legge dello Stato per un'ipotesi di sovrimposizione su tributi di quest'ultimo è cosa diversa da un <<autonomo potere di imposizione>> su tributi regionali" [7].

Tuttavia, la riferita posizione della Corte Costituzionale, nella misura in cui "prefigura uno schema delle relazioni intergovernative finanziarie potenzialmente improntato alla competitività"[8], pone alcune problematiche meno contingenti in ordine all'assetto del futuro federalismo fiscale italiano.

Giova, infatti, ricordare che, per opinione comune[9], la progressività tributaria costituisce diretta esplicazione dei principi di solidarietà e di eguaglianza sostanziale, codificati, rispettivamente, dagli artt 2 e 3, secondo comma, Cost., mirando a consentire "forme di imposizione che, pur attuando una discriminazione fra i soggetti (in particolare, a danno dei più abbienti ed a favore dei meno abbienti) sono comunque giustificate dai fini di solidarietà economica e sociale"[10].

In tal senso, non può escludersi *a priori* il rischio - che pure la Corte ha ritenuto non sussistere nel caso concreto - che un esercizio non coordinato dell'autonomia tributaria (e, soprattutto, l'introduzione di forme di "progressività aggiuntiva" su scala) regionale possano pregiudicare i principi di equità e ragionevolezza che debbono improntare il sistema tributario complessivo, creando gravi disparità di trattamento fiscale fra i diversi cittadini[11].

Stupisce, pertanto, che la Corte abbia omissso in questa sede qualsiasi richiamo all'esigenza, da essa ripetutamente affermata in altre occasioni[12], 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..

Ciò in quanto, nella fattispecie, non si tratta solo di guidare (in via evidentemente transitoria) "*l'ordinato passaggio*"^[13] dall'attuale al nuovo sistema di finanza territoriale, ma soprattutto di garantire (anche nella fase a regime) che l'esercizio, da parte delle regioni, della propria autonomia tributaria non rechi pericolosi *vulnera* ai principi-cardine del nostro diritto costituzionale tributario.

Non pare casuale, al riguardo che tanto nei contributi forniti dall'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF)^[14], quanto in molte delle altre proposte per l'attuazione dell'art. 119 Cost. finora elaborate^{[15] [16]}, sia suggerito di mantenere in capo allo Stato il compito di stabilire la progressività del prelievo relativo ai principali tributi.

In conclusione, pertanto - pur condividendo il richiamo della sentenza annotata circa il rilievo, nel nuovo assetto costituzionale tributario, dell'autonomia impositiva regionale^[17] - occorre rimarcare la necessità di principi di coordinamento in grado di presidiare efficacemente la razionalità e la coerenza dei singoli tributi e (la giustizia) del sistema tributario nel suo complesso.

[1] Sulla quale cfr F. COVINO, *La Corte ammette la progressività nella determinazione delle aliquote all'addizionale IPREF. Al via il <<voto con i piedi>>?*, in corso di pubblicazione in *Giurisprudenza italiana*.

[2] Così la sentenza in commento al punto 4.2 del Considerato in diritto.

[3] Sin da Corte Cost. 15 marzo 1960, n. 12, in *www.cortecostituzionale.it*.

[4] Circa la distinzione fra autonomia finanziaria e autonomia tributaria, si può concordare con chi (A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rassegna Tributaria* n. 4/2004) rileva che mentre la seconda "si manifesta come autonomia di scelta politica, nella forma dell'autonomia normativa", la prima "tende a cogliere la mera sufficienza delle entrate rispetto ai bisogni dell'ente". In questa prospettiva - e pur constatando che l'autonomia finanziaria, intesa in senso ampio come capacità di autogoverno dei propri canali di finanziamento e di spesa, non può non comprendere anche il potere di stabilire ed applicare tributi, ovvero di utilizzare quel tipo particolare di entrate che sono le entrate tributarie anche come mezzo di finanziamento, oltre che come strumento di azione politica - nel prosieguo del lavoro si utilizzerà esclusivamente l'espressione "autonomia tributaria".

[5] Il novellato art. 119 Cost. pone sullo stesso piano, quanto alla rispettiva autonomia finanziaria, regioni ed enti locali. Questi ultimi, tuttavia, sono tuttora privi di potestà legislative, il che, in materia tributaria, è tutt'altro che irrilevante, considerata la permanenza della riserva di legge ex artt. 23 (e 53) Cost.. Nel prosieguo del lavoro, pertanto, si farà esclusivo riferimento all'autonomia tributaria regionale.

[6] Così Corte Cost. 26 gennaio 2004, n. 37, in *www.cortecostituzionale.it*.

[7] Cfr, in tal senso, E. DE MITA, *Rispettando il tetto fissato dallo Stato le regioni possono modulare l'aliquota per scaglioni crescenti di reddito*, in *Il Sole 24ore*, 22 gennaio 2006.

[8] Così F. COVINO, *La Corte ammette la progressività nella determinazione delle aliquote all'addizionale IRPEF. Al via il «voto con i piedi»? cit.*

[9] Cfr, per tutti, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2003.

[10] *Op. ult. cit.*

[11] La Corte ha avuto finora scarse occasioni di misurarsi con la questione relativa al rapporto fra principio di eguaglianza dei contribuenti e principio di autonomia (tributaria) regionale. Degna di nota pare soprattutto Corte Cost. 23 giugno 1964, n. 65, in *www.cortecostituzionale.it*. Pronunciandosi (per evidenti ragioni) perlopiù in merito alle

differenziazioni di trattamento fiscale imputabili all'autonomia tributaria delle regioni speciali, essa ha espresso considerazioni oggi (alla luce del nuovo, anche se inattuato, quadro costituzionale) pianamente estensibili anche alle regioni ordinarie.

Secondo la Corte, "è fuori dubbio che l'art. 53 enuncia il fondamentale principio dell'eguaglianza dei cittadini di fronte al carico tributario: principio al quale sono tenuti a uniformarsi lo Stato e tutti gli altri enti investiti di potere tributario. Il principio va però considerato in armonia con l'altro principio dell'autonomia finanziaria delle regioni, sancito dalla Costituzione (art. 119), e con le norme (...) che prevedono una competenza regionale in materia tributaria. È ovvio che l'attribuzione alle regioni (...) di una potestà di istituire tributi propri, osservando i principi dell'ordinamento tributario statale, implica necessariamente una diversità nel carico gravante sui contribuenti: diversità che si verifica in tutto l'ordinamento tributario, per effetto dei tributi degli enti locali. Ma tale diversità non incide sul principio di eguaglianza di trattamento dei contribuenti, in relazione alle singole imposte." In termini generali, quindi, il problema dell'interferenza fra principio di eguaglianza ed autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali va risolto, secondo la Corte, armonizzando le due regole, cosicché la diversità del carico fiscale imposto a contribuenti dipendente dall'applicazione di specifiche discipline tributarie a carattere regionale e/o locale non comporta l'automatica violazione degli artt. 3 e 53 Cost..

Come debba operarsi questo bilanciamento è, ovviamente, questione di merito e, quindi, di scelta politica, fatto salvo, in ultima istanza, lo scrutinio di ragionevolezza da parte della Consulta. In definitiva, quindi, ciò che conta sono, secondo quanto argomentato nel testo, i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

[12] Cfr, *ex multis*, Corte Cost. n. 37/2004 cit..

[13] *Ibidem*.

[14] ACoFF, *Relazione sull'attività svolta dall'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale*, in www.governo.it/Presidenza/ACoFF (passim, ma soprattutto pagg. 81 e 84)

[15] Cfr, soprattutto, F. BASSANINI - G. MACCIOTTA, *L'attuazione del federalismo fiscale - Una proposta*, in *Quaderni di Astrid*, Bologna, 2004. Nell'articolato da essi proposto, laddove si prevede la possibilità di definire sovrimposte e addizionali a tributi erariali a favore di regioni ed enti locali, è precisato espressamente che "È in ogni caso riservata allo Stato la determinazione della scala di progressività".

[16] Per una panoramica sulle proposte di attuazione del novellato art. 119 Cost. si rinvia a L. MANIERI ELIA - F. BUSILLO, *Analisi e confronto sulle proposte di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*, dattiloscritto.

[17] Cfr G. VITALETTI - L. ANTONINI, *Il grande assente: il federalismo fiscale*, in www.issirfa.it).