



**LA CORTE RICONOSCE LA PIÙ AMPIA AUTONOMIA FINANZIARIA DELLE
REGIONI SPECIALI E DETTA LE REGOLE PER LA COSTRUZIONE DEL SISTEMA
TRIBUTARIO DELLA REPUBBLICA (NOTA A CORTE COST. N. 102 DEL 2008).**

di

Giuliana Giuseppina Carboni

(Ricercatore di Diritto Costituzionale, Università di Sassari)

e-mail: carboni@uniss.it

9 luglio 2008

1. Con la sentenza n. 102 del 2008 la Corte costituzionale si è pronunciata sulle cosiddette “tasse sul lusso”, istituite dalla Regione Sardegna con la legge n. 4 del 2006 (successivamente modificata dalla legge regionale n. 2 del 2007).

La decisione era molto attesa per la rilevanza delle questioni sollevate, che investono l'estensione dell'autonomia tributaria di una delle cinque Regioni ad autonomia speciale¹. La Corte ha riconosciuto alla Regione Sardegna, in virtù delle previsioni contenute nello Statuto, una potestà legislativa più ampia in materia tributaria rispetto a quella delle Regioni ordinarie, di tipo esclusivo, che comprende sia il potere di disciplinare i tributi propri sia il potere di decidere la misura di autonomia tributaria degli enti locali.

Nel merito la sentenza ha dichiarato illegittime le disposizioni che istituivano due dei 4 tributi introdotti dalla Regione: l'imposta sulle seconde case ad uso turistico e l'imposta sulle relative plusvalenze; ha dichiarato non fondate le questioni riguardanti l'imposta di

¹ In precedenza la Corte si era pronunciata, con sent. n. 75 del 2006, in *Giur. cost.* 2006, p. 644 ss., sulla potestà legislativa tributaria prevista dagli artt. 5 e 51 dello Statuto speciale del Friuli Venezia Giulia, che la Regione può esercitare «in armonia col sistema tributario dello Stato, delle Province e dei Comuni». In quella circostanza la Corte aveva negato che la Regione potesse introdurre casi di esenzione dall'ICI, essendo questo un tributo erariale.

soggiorno e ha respinto le censure riguardanti l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto, applicata alle persone o alle società non domiciliate in Sardegna, nella versione originaria (art. 4 della legge regionale n. 4 de 2006). Per quanto riguarda invece l'applicazione di quest'ultimo tributo alle imprese, nella versione introdotta dall'art. 3, legge n. 2 del 2007, la Corte costituzionale ha sospeso il giudizio ed ha chiesto alla Corte di Giustizia (con ord. n. 103 del 2008) di pronunciarsi in via pregiudiziale (ai sensi dell'art. 234 Trattato CE) sulla compatibilità dell'imposta con gli artt. 49 e 87 del Trattato istitutivo della Comunità europea.

Molte e complesse, dunque, le questioni affrontate dalla Corte costituzionale. In questa nota verrà dedicata particolare attenzione all'autonomia legislativa della Regione Sardegna, come risulta dallo Statuto e dalla lettura che ne ha dato la Corte, ai limiti entro i quali essa può esercitarsi, alle prospettive dell'autonomia legislativa in materia finanziaria delle Regioni speciali e ordinarie.

2. Prima di analizzare nel dettaglio le questioni affrontate nel giudizio, conviene ricordare i passaggi essenziali della vicenda.

Con la legge n. 4 del 2006, la Regione Sardegna ha introdotto una serie di "imposte e tasse sul turismo", la cui base imponibile è stata individuata nel possesso delle seconde case ad uso turistico (art. 2) e nelle plusvalenze derivanti dalla relativa cessione (art. 3), nello scalo turistico degli aeromobili e nelle unità da diporto (art. 4). I destinatari delle imposte sono, in tutti i casi, soggetti non domiciliati nella Regione, secondo una logica che intende far gravare su una comunità di utenti-non elettori il consumo turistico del patrimonio culturale e ambientale regionale

L'attivismo finanziario del Governo regionale, che ha proposto e ottenuto l'approvazione delle leggi dopo un acceso dibattito interno e un duro scontro in Consiglio, ha avuto origine da un lungo contenzioso tra Regione e Stato sui gettiti dovuti all'ente in base al regime statutario.

L'art. 8 dello Statuto speciale² della Sardegna prevede, infatti, che il finanziamento della Regione avvenga attraverso la compartecipazione, in misura fissa, al gettito di un certo

² Come per le altre Regioni speciali, l'autonomia di entrata e la potestà normativa in materia tributaria vengono affermate dallo Statuto-legge costituzionale. Gli Statuti speciali prevedono: per la Sicilia un sistema di compartecipazione della Regione di 10/10 dei tributi riscossi nel territorio regionale, al quale si aggiunge un fondo di solidarietà per compensare i bassi redditi dell'isola; per il Trentino Alto Adige un sistema di compartecipazione ai 9/10 di alcuni tributi erariali riscossi nel territorio, più la compartecipazione a una quota variabile dell'IVA; per la Valle d'Aosta un sistema di finanziamento basato sulla compartecipazione ai 9/10 di tutti i tributi riscossi localmente; per il Friuli Venezia Giulia un sistema di compartecipazione fissa e variabile a

numero di tributi erariali localmente riscossi, ai quali si aggiungono gli eventuali contributi dello Stato e gli introiti derivanti da «imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri che la regione ha facoltà di istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato».

La Regione, che da anni lamentava l'insufficienza delle fonti di finanziamento, ha aperto nel 2004 un tavolo di trattative con il Governo, per rivendicare le risorse necessarie a svolgere il ruolo di ente di governo del territorio e, nel contempo, ha deciso di esercitare i poteri impositivi previsti dallo Statuto per reperire nuove entrate.

Dal confronto con il Governo centrale è scaturita la modifica dell'art. 8 dello Statuto speciale, decisa dall'art. 1, comma 834, della legge n. 296 del 2006 (finanziaria per il 2007), che ha riconosciuto alla Sardegna la compartecipazione all'effettivo gettito tributario "prodotto" sul suo territorio ed ha esteso la compartecipazione regionale a tutti i tributi erariali³. La modifica della disposizione statutaria ad opera di una legge dello Stato, seppure "rinforzata" dalla partecipazione regionale, è resa possibile dalla previsione dell'art. 54 dello Statuto, che per le disposizioni in materia finanziaria richiede l'intervento della legge ordinaria «su proposta del Governo o della Regione, in ogni caso sentita la Regione»⁴

Il raggiungimento dell'intesa non ha evitato che il Governo impugnasse la legge regionale n. 4 del 2006, lamentando la violazione dei principi costituzionali contenuti negli artt. 117 e 119 Cost., la cui applicazione alle Regioni speciali viene stabilita dall'art. 10 della legge cost. n. 3 del 2001 ove più favorevoli alle stesse rispetto agli Statuti, nonché degli artt. 3 e 53 Cost. e infine (limitatamente all'impugnazione degli artt. 2 e 3) dell'art. 12 del Trattato CE (divieto di discriminazioni) richiamato dall'art. 117, comma 1, Cost.

Prima che la Corte avesse modo di pronunciarsi sul ricorso, la Regione ha introdotto alcune correzioni alla disciplina dei tributi regionali. La legge regionale n. 2 del 2007 ha modificato l'imposta sul possesso delle seconde case e sulle relative plusvalenze (art. 3, comma 1), disponendo che essa si applichi solamente alle cessioni che avvengono dopo il quinquennio (per evitare la sovrapposizione con l'imposta statale in materia di plusvalenze immobiliari già assoggettabili ad Irpef e Ires). Per l'imposta sul possesso delle seconde case la

un certo numero di tributi localmente riscossi nella misura dei 4/10, più i contributi specifici per determinati scopi.

³ In seguito alla modifica dell'art. 8 dello Statuto, la potestà regionale di istituire «imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri che la regione ha facoltà di istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato», viene prevista dalla lett. i), anziché dalla lett. h).

⁴ In tutti gli Statuti speciali, ad eccezione di quello siciliano, le disposizioni concernenti l'autonomia finanziaria sono decostituzionalizzate e possono essere modificate con una legge dello Stato "rinforzata" dalla partecipazione regionale. Così dispongono l'art. 63 St.FVG, l'art. 50 St. VA, l'art. 104 St. TAA.

novella (art. 3, comma 2) ha introdotto un diverso sistema di calcolo, conservando l'impianto originario. Più consistenti le modifiche riguardanti l'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto (art. 3, comma 3). In particolare, sono state modificate le ipotesi di esenzione ed è stata introdotta la previsione d'imposta anche per lo scalo negli ormeggi ubicati nel mare territoriale lungo le coste della Sardegna.

La legge regionale n. 2 del 2007, oltre a modificare i tributi già istituiti, ha introdotto l'imposta regionale di soggiorno, che deve essere pagata dai non residenti che soggiornano in Sardegna nel periodo compreso tra il 15 giugno e il 15 settembre.

Anche nei confronti della nuova normativa tributaria il Governo ha presentato ricorso, denunciando la violazione delle stesse disposizioni costituzionali invocate come parametro per sostenere l'illegittimità della legge del 2006, integrate dall'aggiunta dell'art. 120 Cost. e dagli artt. 49, 81 e 87 del Trattato CE, richiamate dall'art. 117, comma 1, Cost.

Il quadro che risultava dai ricorsi, che la Corte ha riunito e deciso con un'unica sentenza, era quindi particolarmente complesso, sia per la natura delle disposizioni denunciate, che per i parametri richiamati.

3. I rilievi del Governo muovono dall'assunto che anche alla Regione Sardegna, come alle Regioni ordinarie, debba applicarsi l'orientamento restrittivo della giurisprudenza costituzionale in merito all'esplicazione della potestà legislativa tributaria.

I capisaldi di questo orientamento⁵, che qui occorre richiamare rapidamente, sono costituiti:

1) dalla distinzione tra tributi propri della Regione, che sono quelli istituiti con legge regionale, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario dello Stato, e tributi erariali, istituiti con legge dello Stato, per i quali è previsto un limitato potere normativo regionale o locale

2) dalla sospensione del potere legislativo regionale (ad eccezione delle ipotesi di istituzione di tributi aventi presupposti diversi da quelli degli esistenti tributi statali) fino all'emanazione della legge statale di coordinamento del sistema tributario⁶, decisa dalla Corte

⁵ Per un resoconto aggiornato della giurisprudenza costituzionale si veda A. BRANCASI, *La finanza regionale e locale nella giurisprudenza costituzionale sul nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Dir. pubbl.* 2007, p. 857 ss.

⁶ La Corte ha così avallato l'ipotesi che i principi di coordinamento del sistema tributario hanno un'efficacia diversa dai principi fondamentali della materia, per i quali è consentito alle Regioni di legiferare traendo i principi dalla legislazione vigente. In dottrina si era posto il problema se le Regioni potessero esercitare questa potestà nell'inerzia del legislatore statale. A favore di questa interpretazione cfr. P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119, Un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, p. 1435; F. GALLO, *Il nuovo articolo 119 della Costituzione e la sua attuazione*, cit., p. 168 ss.; A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003, p.

costituzionale nella sent. n. 37 del 2004⁷ e costantemente seguita nelle decisioni in merito alla potestà legislativa tributaria delle Regioni⁸.

3) dalla necessità che lo Stato continui a esercitare il potere legislativo in materia tributaria fino all'approvazione della legge di attuazione dell'art. 119 Cost., senza tuttavia procedere in senso contrario ai principi introdotti dalla riforma costituzionale, per cui, ad esempio, nel caso dovesse sopprimere i tributi locali introdotti con legge statale, dovrebbe indicare contestualmente le fonti sostitutive⁹

L'interrogativo fondamentale, che si pone al centro della decisione della Corte, è se questo schema sia estensibile o no alle Regioni speciali, e in questo caso alla Regione Sardegna, o se vi siano spazi per un diverso trattamento delle stesse in virtù del loro Statuto¹⁰. Nella eventualità che si accolga la tesi del diverso status delle Regioni speciali, si poneva come corollario di questo primo quesito quello relativo ai limiti del potere tributario.

Secondo il Governo la posizione delle Regioni speciali non differisce da quella delle Regioni ordinarie, in quanto ad esse si applicherebbero gli artt. 117 e 119 Cost., come previsto dall'art. 10 della legge n. 3 del 2001 ogni qual volta le disposizioni del Titolo V prevedono «forme di autonomia più ampie» per la Regione.

Secondo la Regione Sardegna, la disposizione che regola il suo potere tributario rimane l'art. 8 dello Statuto speciale, perché questo prevede una maggiore autonomia rispetto agli artt. 117 e 119 Cost. che non possono avere per effetto la restrizione dell'autonomia già spettante alle Regioni speciali.

59 ss, in senso dubitativo L. ANTONINI, *La vicenda e la prospettiva dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 Cost.* in *Le Regioni*, 2003, p. 31.

⁷ Sulla sentenza capostipite n. 37 del 2004 si veda A. MORRONE, *Principi di coordinamento e "qualità" della potestà tributaria di regioni ed enti locali*, in *Giur. cost.* 2004, p. 541 ss.

⁸ Cfr. sentt. nn. 296, 297 e 311 del 2003, in *Giur. cost.* 2003, p. 2555 ss.; n. 241 del 2004, in *Giur. cost.* 2004, p. 541 ss.; nn. 335 e 397 del 2005, in *Giur. cost.* 2005, p. 3159 ss e 3920 ss.; nn. 2, 75, 412 e 413 del 2006, in *Giur. cost.* 2006, pp. 13 ss., 644 ss., 4309 ss., n. 451 del 2007, in *Federalismi.it* n. 1 del 2008. Tra i primi commenti critici all'orientamento della Corte cfr. A. BRANCASI, *Per "congelare" la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, in *Giur. cost.* 2003, p. 2562 ss; L. ANTONINI, *La Corte assegna l'Irap alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tributario" siciliano. (Commento alla sent. n. 296/03 della Corte costituzionale)*, in *Le Regioni*, 2004, p. 238 ss; M. BARBERO, *Le contraddizioni di un federalismo (fiscale) "senza principi"*, (*Breve nota a margine di Corte Cost. n. 397/2005*), in *Federalismi.it*, n. 21 del 2005. La tesi accolta dalla Corte era stata prospettata in dottrina da F. GALLO, *Il nuovo articolo 119 della Costituzione e la sua attuazione*, in *L'attuazione del federalismo fiscale*, a cura di F. Bassanini, G. Macciotta, Bologna, Il Mulino, 2003, p. 194 ss.

⁹ Il potere statale di disciplina della fase transitoria potrebbe superare in questa fase i limiti della normazione di principio. Cfr. M. BARBERO, *Federalismo fiscale: dalla Consulta una sentenza con molte conferme, alcune precisazioni e qualche anticipazione, (nota a Corte Cost. n. 320/2004)*, in *Federalismi.it*, n. 23 del 2004; A. BRANCASI, *La finanza regionale e locale nella giurisprudenza costituzionale sul nuovo Titolo V della Costituzione*, cit. p. 867 ss.

¹⁰ Nel senso che la riforma del Titolo V non ha comportato alcun cambiamento nell'autonomia finanziaria delle Regioni speciali cfr. P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119*, cit. p. 1473 s.

La diversa ricostruzione della potestà normativa regionale ha effetti rilevanti sul suo esercizio. Nel primo caso la regione Sardegna sarebbe chiamata ad esercitare la potestà legislativa in materia di imposte e tasse sul turismo e di altri tributi propri, prevista dallo Statuto, nei limiti dei principi fondamentali, dopo che questi vengono emanati dalla legge di coordinamento dello Stato; nel secondo caso lo stesso potere legislativo dovrebbe muoversi nel rispetto dei principi del sistema tributario statale, salvo verificare la possibilità della Regione di individuare direttamente detti principi nella legislazione vigente.

La Corte scioglie questo dubbio affermando che la potestà legislativa della Regione deriva dall'art. 8 dello Statuto e che pertanto non deve essere applicato l'art. 10 della l. n. 3 del 2001, perché «la condizione cui deve sottostare la Regione Sardegna nell'istituire tributi propri è solo quella – prevista dall'art. 8, lettera *h*), dello statuto – dell'armonia con i principi del sistema tributario statale, mentre le Regioni a statuto ordinario sono assoggettate al duplice limite costituito dall'obbligo di esercitare il proprio potere di imposizione in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento e dal divieto di istituire o disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di stabilirne altri aventi lo stesso presupposto, almeno fino all'emanazione della legislazione statale di coordinamento» (punto 5 *del considerato in diritto*).

Il ragionamento compiuto dalla Corte per motivare la scelta tra i due meccanismi di riparto delle competenze legislative tra Stato e Regione, muove dalla distinzione tra i principi del sistema tributario dello Stato, previsti dallo Statuto, e i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario, previsti dagli artt. 117 e 119 Cost. I primi conterrebbero gli elementi essenziali del sistema statale e la *ratio* dei tributi da esso previsti; i secondi interessano il sistema tributario nel suo complesso-si potrebbe dire il sistema tributario della Repubblica-e hanno per oggetto i limiti delle competenze, per cui, ad esempio, fissano un determinato rapporto tra tributi statali e tributi regionali o locali, e attuano un coordinamento specifico per ogni tributo.

I principi del sistema tributario dello Stato sarebbero insomma un sotto-sistema del sistema tributario dell'ordinamento repubblicano¹¹, mentre i principi di coordinamento riguarderebbero i rapporti tra sottosistemi (che potranno essere considerati gerarchicamente ordinati o su un piano paritario¹²).

¹¹ In questo senso, ci pare, A. MORRONE, *La nuova "Costituzione finanziaria". La Corte costituzionale indica la via per attuare l'art. 119 Cost.* in *Giur. cost.* 2003, p. 4100 ss.

¹² Come prospettato ad esempio da P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119*, cit. p.1461

Questa distinzione è però di dubbia efficacia, sia perché il sistema tributario così come si è venuto formando è un sistema statale, ed è difficile immaginare un “sistema tributario della Repubblica” al quale fare riferimento, sia perché potrebbe sostenersi che le Regioni possono trarre i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario da quella parte di esso che è già stata codificata dall’ordinamento.

Infatti, al momento esiste solo un sistema tributario dello Stato dal quale si evincono i principi e le regole per gli altri sotto-sistemi. Lo ha affermato la stessa Corte nella sent. n. 37 del 2004: «non si danno ancora, se non in limiti ristrettissimi, tributi che possano definirsi a pieno titolo "propri" delle Regioni o degli enti locali(..)nel senso che essi siano frutto di una loro autonoma potestà impositiva, e quindi possano essere disciplinati dalle leggi regionali o dai regolamenti locali, nel rispetto solo di principi di coordinamento, oggi assenti perché "incorporati", per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato» (punto 5 *del considerato in diritto*).

Così stando le cose, i principi della legislazione tributaria ripartiscono il modo in cui può essere esercitato il potere normativo relativo all’imposizione, decidono l’area di prelievo (e dunque della materia) e , infine, la *ratio* dei tributi. Ed infatti la Corte non riesce a tenere separati i diversi profili. Quando esamina la conformità della normativa regionale ai principi del sistema tributario, e dunque ai principi che attengano ai singoli tributi, definisce anche i limiti del legislatore regionale (e dunque di un sotto-sistema). Quando, a proposito dell’imposta regionale di soggiorno, attribuisce alla Regione il potere di modulare con legge i poteri dei Comuni, si pronuncia sui rapporti tra sotto-sistemi (regionale e locale) e sull’area o materia di prelievo (che la Regione deve individuare tenendo conto dei principi del sistema tributario dello Stato).

Il ragionamento della Corte attua di fatto un’inversione logica di questo tipo: le Regioni speciali, alle quali lo Statuto attribuisce poteri legislativi di tipo impositivo possono desumere i principi del sistema tributario dalla legislazione esistente; le Regioni ordinarie non possono farlo e devono aspettare la legge di coordinamento. Ne viene che la differenza tra i principi del sistema tributario statale e i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario discende dalla potestà legislativa dei quali costituiscono un limite. Coerentemente con questo ragionamento, non rileva la distinzione tra le imposte e le tasse sul turismo da una parte, e gli altri tributi propri, perché non cambia la natura del potere legislativo e dunque i limiti ad esso. Si tratta di una «specificata competenza legislativa esclusiva» (punto 8.1.2 *considerato in diritto*), attribuita dallo Statuto e limitata dai principi generali della materia, che la Regione Sardegna può desumere da se.

In questo modo si fa salvo lo status speciale della Regione Sardegna e si conserva il principio giurisprudenziale secondo il quale le Regioni ordinarie non possono esercitare il potere normativo in materia tributaria fino all'emanazione della legge di coordinamento.

4. Secondo il ragionamento della Corte, la valutazione della legittimità costituzionale delle norme impugnate va fatta utilizzando come parametro l'art. 8 dello Statuto e non gli artt. 117 e 119 Cost. La conseguente verifica della Corte tende ad accertare se la normativa regionale sia coerente con le *rationes* dei tributi statali gravanti sulle stesse o su analoghe materie imponibili, oltre che con gli altri principi costituzionali rilevanti e rilevati nel ricorso, quali quello di eguaglianza e capacità contributiva.

L'esito, per quanto riguarda le diverse figure impositive, è diverso.

Nel caso dell'imposta sulle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso delle seconde case, sia nel testo originario previsto dall'art. 2 della legge regionale n. 4 del 2006, che in quello risultante dalle modifiche introdotte dall'art. 3, comma 1, della legge regionale n. 2 del 2007, la Corte rileva l'esistenza di una diversa *ratio* con l'analogia imposta statale prevista dall'art. 67, comma 1, lettera b) del D.P.R. n. 917 del 1986.

Nella normativa statale la Corte individua il principio generale che il legislatore regionale deve rispettare, e consiste nel fatto che l'imposta patrimoniale deve colpire la vicinanza temporale della vendita e non può colpire le cessioni di immobili utilizzati per primarie esigenze abitative o acquistati per successione (punto 6.5 del *considerato in diritto*).

In entrambi i casi (testo previgente e testo modificato dalla legge del 2007) la legislazione regionale si pone in contrasto con detto principio. Mentre l'imposta statale grava sulle vendite "speculative" realizzate entro un quinquennio, e pertanto non si applica agli immobili acquisiti per successione o che siano utilizzate per primarie esigenze abitative, l'imposta regionale si estende a qualsiasi plusvalenza, a prescindere dal periodo della vendita.

Inoltre essa realizza un'ingiustificata discriminazione tra residenti e non residenti contraddicendo l'art. 3 e 53 Cost., indipendentemente dalla considerazione che questa discriminazione contrasta con la normativa comunitaria che fa divieto di restrizioni ai movimenti di capitali negli Stati membri.

Quanto all'imposta sulle seconde case ad uso turistico, la Corte accoglie i rilievi del Governo, che ne aveva denunciato il contrasto (nella versione originaria prevista dall'art. 3 della legge regionale n. 4 del 2006 e in quella modificata dalla legge regionale n. 2 del

2007¹³) con i principi di ragionevolezza e capacità contributiva, sotto il profilo della disparità di trattamento tra i residenti in Sardegna e i soggetti che non hanno questo requisito.

L'imposta non si qualifica come "turistica", come sostenuto dalla Regione¹⁴, perché colpisce tutti i possessori di seconde case, per il fatto del mero possesso, ed è perciò un tributo patrimoniale assimilabile all'ICI. Una volta accertato il fatto che non sussiste un carattere turistico-ambientale del tributo, non si giustifica l'esclusione soggettiva dell'imposta a favore dei residenti. Pertanto, il principio generale, a cui deve attenersi il legislatore regionale, è che, se la *ratio* è patrimoniale, l'imposta deve estendersi a tutti i possessori.

Passando ad esaminare le questioni di legittimità relative all'art. 4 della legge regionale n. 4 del 2006, sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge regionale n. 2 del 2007, va detto che la Corte è costretta a separare l'esame dei ricorsi per la complessità e la diversità delle censure mosse alla «imposta regionale su aeromobili e unità da diporto».

Per primo viene esaminato il testo originario, che prevedeva l'applicazione dell'imposta dal 1 giugno a 30 settembre, ad ogni scalo effettuato da persone o società non residenti negli aerodromi dell'isola e dovuto dagli stessi soggetti annualmente per l'utilizzo di porti, approdi e ormeggi per le unità da diporto superiori ai 14 metri, secondo una scala crescente di determinazione¹⁵.

Il ricorrente considera l'imposta illegittima perché estranea alla materia del turismo; per essere stata introdotta nell'esercizio di un potere legislativo carente della fondamentale legislazione di coordinamento; perché, con riguardo agli aeromobili, vi sarebbe una duplicazione d'imposta rispetto ai diritti aeroportuali previsti dalla legge n. 324 del 1976 e non sarebbe stato individuato un indice della capacità contributiva; infine, perché, con riguardo alle unità da diporto, l'imposta ha come presupposto il mare, soggetto solo al potere statale, e in più avrebbe carattere regressivo, determinando un ingiustificato vantaggio per chi utilizza maggiormente le strutture di approdo.

La Corte ha dichiarato l'infondatezza di tutti questi rilievi, affermando innanzitutto l'irrelevanza della riconducibilità dell'imposta alla materia del turismo, potendo la Regione

¹³ Le differenze tra il primo e il secondo ricorso riguardavano sia il parametro considerato che la formulazione della norma. Quanto al parametro, il testo dello Statuto richiamato dal ricorso n. 91 del 2006 era quello anteriore all'entrata in vigore del comma 834 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006. Le modifiche introdotte dalla legge n. 2 del 2007 all'art. 3 della legge n. 4 del 2006 attengono alla definizione delle «seconde case» e ai criteri di determinazione dell'imposta.

¹⁴ Ad avviso della Regione l'imposta individuerrebbe il presupposto nel fatto del consumo ed uso dell'ambiente, senza che vi sia un collegamento del possessore con la comunità territoriale, che contribuisce in altro modo a finanziare la tutela ambientale.

¹⁵ L'art. 4, comma 5, della legge regionale n. 4 del 2006, prevedeva l'esenzione dell'imposta per le navi adibite all'esercizio di attività croceristica, per le imbarcazioni che partecipano a regate di carattere sportivo e per quelle che sostano tutto l'anno nelle strutture regionali.

introdurre altri tributi propri senza dover attendere, come detto, la legge di coordinamento dello Stato. Inoltre, la Corte rileva l'assenza, nel ricorso del Governo, dell'individuazione di un principio generale del sistema tributario, non trovando fondamento nell'ordinamento vigente il principio per cui il mare sia oggetto esclusivo della legislazione statale. Ugualmente infondate vengono dichiarate le censure che denunciano la duplicazione dell'imposta sugli aeromobili con i diritti aeroportuali (che per il giudice costituzionale sono corrispettivi civilistici di servizi) e la mancanza di indici di capacità contributiva, individuabile nello scalo di un aeromobile. Quanto infine alla regressività dell'imposta sulle unità da diporto, essa, secondo la Corte, sarebbe non in contrasto ma perfettamente in linea con i caratteri fondamentali del sistema tributario.

5. La Corte passa quindi ad esaminare la legittimità dell'imposta regionale su aeromobili e unità da diporto come modificata dalla legge regionale n. 2 del 2007. Le modifiche riguardano il presupposto, che non è più costituito dalle unità da diporto ma dalle unità utilizzate a scopo di diporto; il soggetto passivo dell'imposta, che diventa la persona fisica o giuridica (non più la società); le esenzioni, da un lato estese ai raduni di barche d'epoca e ad altre manifestazioni veliche nonché alle soste tecniche, e dall'altro non più previste per le attività di crociera; l'ambito di applicazione, che si estende agli ormeggi ubicati nel mare territoriale lungo le coste della Sardegna.

La nuova formulazione dell'imposta è stata denunciata dal Governo con le stesse motivazioni adottate con il primo ricorso, alle quali se ne aggiungono di nuove. Limitando il discorso a queste ultime (delle altre la Corte si libera rapidamente), viene prima esaminato il potenziale contrasto dell'imposta regionale con le disposizioni sulla concorrenza, che la Corte considera troppo generico nell'individuazione del parametro e privo di adeguata motivazione¹⁶.

Una considerazione maggiore riceve la censura mossa all'ambito territoriale in cui opererebbe l'imposta, che come detto considera gli ormeggi del mare territoriale adiacente le coste dell'isola. Il Governo ha denunciato la carenza di competenza "territoriale" del legislatore regionale, ma la Corte ha respinto la censura affermando che questa interpretazione è eccessivamente restrittiva. Secondo i giudici costituzionali, in tale ambito può esplicarsi il legittimo potere normativo della Regione, a condizione che essa lo eserciti per tutelare

¹⁶ Il Governo ha fatto riferimento all'art. 117, secondo comma, let. e) Cost. e all'art. 120 Cost.

interessi di rilevanza regionale, resi evidenti in questo caso dal fatto che gli ormeggi sul mare territoriale consentono l'accesso all'isola (punto 8.2.6 del *considerato in diritto*).

Al vaglio della Corte giungono quindi le questioni relative al principio di ragionevolezza, che riguarderebbero, secondo il Governo, il profilo della regressività dell'imposta, la duplicazione dei diritti aeroportuali, la mancanza di un indice di capacità contributiva e l'incerta natura dell'imposta sullo scalo degli aeromobili. I primi due rilievi erano già stati esaminati e respinti nel primo ricorso, e non presentano novità di rilievo, mentre gli altri meritano un rapido commento.

La censura formulata dal Governo sul presupposto temporale dell'imposta, per cui le stesse attività sarebbero sottoposte a tassazione a seconda che vengano condotte in un certo periodo dell'anno, viene respinta dalla Corte, che considera lo scalo effettuato nel periodo di maggior flusso turistico un indice ragionevole e adeguato, scelto dal legislatore per incentivare lo scalo in altri periodi e riequilibrare detti flussi secondo una logica di sostenibilità del turismo. Una *ratio* che si aggiungerebbe a quella, altrettanto legittima, di far partecipare i non residenti ai costi della fruizione turistica del patrimonio ambientale e storico artistico regionale.

Sulla natura del tributo riguardante lo scalo degli aeromobili, la Corte ribadisce che si tratta di imposta, e non di tassa sull'esercizio di un'impresa. Infatti essa è dovuta da un soggetto passivo individuato, sulla base di specifici indici di capacità contributiva, per gli aeromobili di cui all'art. 743 ss del codice di navigazione, adibiti al trasporto privato di persone da soggetti che non svolgono necessariamente attività di impresa di trasporto (punto 8.2.7 *considerato in diritto*).

Infine, la Corte prende in esame le motivazioni con le quali il Governo ha dedotto la violazione delle norme dell'ordinamento comunitario

Il ricorso del Governo prospetta la violazione dell'art. 117, 1 comma, Cost. in relazione agli artt. 49, 81 (coordinato con gli artt. 3, lett. g) e 10) e 87 del Trattato CE (che statuiscono, rispettivamente, la tutela della libera prestazione di servizi, la tutela della concorrenza, il divieto di aiuti di Stato), e chiede alla Corte costituzionale di effettuare il rinvio di cui all'art. 234 del Trattato CE alla Corte di Giustizia, affinché questa si pronunci sull'interpretazione di dette norme e la loro applicazione alle disposizioni contestate.

La Corte dichiara ammissibile il ricorso, effettua per la prima volta il rinvio pregiudiziale, ordina la sospensione del giudizio (limitatamente all'imposta regionale sullo scalo di aeromobili e delle unità da diporto relative alle imprese) fino alla decisione della Corte di Giustizia.

Per giungere a questa decisione la Corte parte dalle conclusioni alle quali era giunta nelle sent. nn. 348 e 349 del 2007¹⁷. In queste due decisioni, di grande rilievo per i rapporti tra ordinamenti, il giudice delle leggi ha preso in considerazione l'operatività dell'art. 117, comma 1, Cost. in relazione alle norme della CEDU e ai Trattati comunitari.

Con particolare riferimento alla CEDU, la Corte ha sottolineato come il meccanismo contenuto nell'art. 117, comma 1, consista in una sorta di canale preferenziale, che determina l'integrazione del parametro costituzionale per la valutazione di conformità delle leggi con le disposizioni della Convenzione (previa verifica della conformità a Costituzione delle stesse norme integrative), diventando così norme interposte del giudizio di costituzionalità.

Nella stessa occasione la Corte ha spiegato come questo meccanismo non possa operare per le norme comunitarie, dal momento che queste acquistano direttamente efficacia nell'ordinamento (salva la verifica di conformità ai principi fondamentali della Costituzione e dei diritti inviolabili dell'uomo), e a differenza del norme CEDU possono essere disapplicate dai giudici (previo rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia CE per l'interpretazione del diritto comunitario).

Quid iuris nel caso in cui le disposizioni comunitarie non siano direttamente applicabili?¹⁸ Nella sentenza che si sta commentando la Corte completa il ragionamento, prendendo in considerazione l'ipotesi di contrasto della normativa interna con le disposizioni del Trattato non direttamente applicabili dai giudici comuni.

Essa riconosce che uno delle ipotesi di non diretta applicabilità è quella del giudizio in via principale, nel quale, in caso di difformità dal diritto comunitario, il giudice non si limita a disapplicare la legge, ma la dichiara incostituzionale. Anche in questo caso però è possibile il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia CE per l'interpretazione del diritto comunitario, ed

¹⁷ Numerosi i commenti alle sentenze, tra i quali si segnalano quelli pubblicati in *AIC – Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, da C. PINELLI, *Sul trattamento giurisdizionale della CEDU e delle leggi con essa confliggenti*; V. SCIARABBA, *Nuovi punti fermi (e questioni aperte) nei rapporti tra fonti e corti nazionali ed internazionali*; S. CICCONE, *Creazione indiretta del diritto e norme interposte*. Si veda anche C. ZANGHÌ, *La Corte costituzionale risolve un primo contrasto con la Corte europea dei diritti dell'uomo ed interpreta l'art. 117 della Costituzione: le sentenze n. 347 e 348 del 2007*, in *Consulta on line*, e i commenti pubblicati nel *Forum on line dei Quaderni costituzionali*, di A. RUGGERI, *La CEDU alla ricerca di una nuova identità (sentt. nn. 348/2007 e 349/2007)*; T.E. GIPPONI, *Corte costituzionale, obblighi internazionali e "controlimiti allargati": che tutto cambi perché tutto rimanga uguale?*; D. TEGA, *Le sentenze della Corte costituzionale nn. 348 e 349 del 2007: la CEDU da fonte ordinaria a fonte "sub-costituzionale" del diritto?*; N. PIGNATELLI, *La dilatazione della tecnica della "interposizione" (e del giudizio costituzionale)*; C. NAPOLI, *La nuova collocazione della CEDU nel sistema delle fonti e le conseguenti prospettive di dialogo tra i Corti*; G. PILI, *Il nuovo smalto costituzionale della CEDU agli occhi della Consulta (sentt. nn. 348 e 349 del 2007)*. A questi si aggiungono il commento di R. DICKMANN, *Corte costituzionale e diritto internazionale nel sindacato delle leggi per contrasto con l'articolo 117, primo comma, della Costituzione*, in *Federalismi.it*.

¹⁸ La necessità di completare il ragionamento era stata prospettata da T. F. GIUPPONI, *Corte costituzionale, obblighi internazionali e "controlimiti allargati": che tutto cambi perché tutto rimanga uguale?*

è anzi l'unica strada percorribile per non determinare un'inaccettabile lesione del generale interesse alla sua uniforme applicazione.

Poste queste premesse, la Corte, che deve accertare se sussistono le condizioni per il rinvio, riconosce a se stessa la natura di giurisdizione nazionale e di unica e ultima giurisdizione a potersi pronunciare nei giudizi in via principale (come richiesto dall'art. 234 del trattato CE)¹⁹.

Quindi dichiara la non manifesta infondatezza delle questioni sollevate e chiede l'intervento della Corte di giustizia per l'interpretazione degli artt. 49 (tutela della libera prestazione di servizi) e 87 (divieto di aiuti di Stato) del Trattato CE, in riferimento alla ipotesi di applicazione dell'imposta regionale alle imprese non aventi domicilio in Sardegna esercenti unità da diporto (e in particolare alle imprese che mettono tale servizio a disposizione di terzi) e che effettuano il trasporto aereo senza compenso (per motivi attinenti alla propria attività di impresa).

Riguardo a queste imprese, la Corte ritiene possibile che la loro tassazione si risolva in una discriminazione, con conseguente aggravio di costi, per il fatto di non essere residenti nell'isola. Se così fosse si prospetterebbe una restrizione della libertà d'impresa e un aiuto di Stato, con effetti distorsivi della concorrenza. In senso opposto, continua la Corte, potrebbe argomentarsi che la tassazione dei non residenti è giustificata dalla necessità di far sì che essi contribuiscano ai costi della fruizione turistica del patrimonio dell'isola. Questo ragionamento è stato seguito a proposito dello scalo dei diportisti non residenti e, come si vedrà, a proposito della tassa di soggiorno, e verrebbe rafforzata dalla necessità di compensare le imprese residenti per i costi sostenuti a causa dell'insularità.

Sussistendo il dubbio sulla interpretazione da dare alla normativa comunitaria nei casi esaminati nel ricorso, la Corte costituzionale rinvia alla Corte di giustizia, sospendendo nel frattempo il proprio giudizio.

La decisione della Corte si presta a numerose considerazioni, che investono i rapporti tra ordinamenti e la portata dell'art. 117, comma 1, in relazione agli artt. 10 e 11 Cost.

In questa sede merita particolare attenzione l'affermazione per cui le norme comunitarie vincolano il legislatore interno, statale o regionale, diventando norme interposte, atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità della normativa regionale. Una volta accolto questo ragionamento sull'efficacia dell'art. 117, comma 1, lo si può estendere alle fasi che precedono logicamente quella del giudizio: la legislazione e l'interpretazione. Ciò

¹⁹ Sugli effetti che questo modo di operare delle norme interposte ha sul *thema decidendum* cfr. N. PIGNATELLI, *La dilatazione della tecnica della "interposizione" (e del giudizio costituzionale)*.

significa che l'art. 117, 1 comma, Cost. va letto in primo luogo nel senso che il legislatore nazionale deve adeguare la legislazione alle norme comunitarie, in secondo luogo come criterio che deve orientare l'interprete nella sua attività di composizione delle antinomie, e in ultima istanza come meccanismo di attrazione delle norme comunitarie nel parametro di costituzionalità.

Pertanto, la legge di coordinamento del sistema tributario non può risolversi nel coordinamento tra i livelli o sotto-sistemi "interni" di governo, ma dovrà riguardare anche il coordinamento con l'ordinamento comunitario, *rectius* con le norme che vincolano a vario titolo il potere normativo dello Stato, delle Regioni e dei Comuni (limitatamente al potere regolamentare). Questa lettura trova una conferma nell'affermazione, fatta dalla Corte, secondo la quale l'art. 117, non può ... "considerarsi operante soltanto nell'ambito dei rapporti tra Stato e Regioni (così nella sent. n. 348 del 2007, punto 4.4. *considerato in diritto*)²⁰.

Alla stessa conclusione si giunge ove si consideri l'estensione e la natura dei vincoli comunitari che riguardano gli Stati e gli enti sub-statali²¹. Tra questi vi sono le norme del diritto comunitario che pongono vincoli alle politiche economiche, vietando i disavanzi eccessivi (anche delle Regioni) e gli aiuti pubblici alle imprese (quando falsino la concorrenza); le norme che premiano le spese per investimenti e che prescrivono i criteri per la classificazione delle entrate e delle spese; le norme che dettano i principi in materia di imposizione fiscale.

Se queste sono le condizioni nelle quali si svolge l'attività finanziaria pubblica, è evidente che il coordinamento ha dimensioni e obiettivi diversi da quelli che caratterizzavano la stessa funzione nella vigenza del vecchio testo dell'art. 119 Cost. Nella vigenza del vecchio testo costituzionale, il coordinamento dello Stato fungeva da limite alla finanza regionale e si svolgeva all'interno di un rapporto gerarchico tra Stato e Regioni²². Nell'ordinamento vigente l'armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario estendono i loro effetti alla dimensione europea e si svolgono all'interno di un'organizzazione pubblica composita²³. Pertanto, il coordinamento deve conciliare le diverse

²⁰ Per un'analoga ricostruzione della funzione di coordinamento della finanza pubblica se si vuole G.G. CARBONI, *Il coordinamento della finanza pubblica alla luce di alcune esperienze straniere*, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, 2007, n. 2, pp. 311 ss.

²¹ Cfr. G. DELLA CANANEA, *Autonomie regionali e vincoli comunitari*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2007, p. 7 ss.

²² Nei commenti all'art. 119, vecchio testo, si aveva modo di rilevare come di coordinamento in senso stretto non potesse parlarsi in presenza di un rapporto gerarchico tra enti da coordinare. Cfr. V. BACHELET, *Coordinamento*, in *Enc. dir.*, X, 1962, 634; U. ALLEGRETTI, A. PUBUSA, *Art. 119*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma 1985, p. 403 ss.

²³ Cfr. S. CASSESE, *L'Unione europea come organizzazione pubblica composita*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2000, n. 5, p. 987 ss. G. DELLA CANANEA, *L'Unione europea. Un ordinamento composito*, Bari-Roma 2003.

finalità dell'organizzazione europea, dello Stato e degli enti territoriali, tenendo conto dei rispettivi processi decisionali e dei meccanismi di decisione e responsabilità politico-finanziaria che operano ad ogni livello di governo.

7. L'ultima fattispecie esaminata dalla Corte è quella prevista dall'art. 5 della legge regionale n. 2 del 2007, che istituisce l'imposta di soggiorno, da destinare a interventi nel settore del turismo sostenibile, che i Comuni hanno facoltà di applicare nel loro territorio, ai non residenti in Sardegna, per il soggiorno nel periodo che va dal 15 giugno al 15 settembre.

Il ricorso del Governo denuncia il contrasto della disposizione impugnata con l'art. 8 dello Statuto, per violazione del principio del sistema tributario che fa divieto alle Regioni di istituire tributi comunali; con l'art. 119 Cost., applicabile in virtù dell'art. 10 della legge cost. n. 3 del 2001, in quanto la Regione avrebbe violato l'autonomia finanziaria dei Comuni limitando la loro scelta all'istituzione dell'imposta; con gli artt. 3 Cost. e 117, 1 comma, Cost. in relazione agli artt. 12 e 49 del Trattato CE, per la irragionevole discriminazione tra residenti e non, che determinerebbe la violazione delle norme poste a tutela della libera circolazione di persone e servizi.

La Corte respinge tutte le censure. In primo luogo, essa ribadisce che lo scrutinio della legge regionale va condotto alla stregua delle disposizioni statutarie, in quanto il nuovo Titolo V non introduce in materia un'autonomia più ampia della Regione. Inoltre, secondo la Corte lo la potestà legislativa esclusiva della Regione comprende il potere di «discrezionalmente modulare l'autonomia tributaria dei comuni», ad esempio statuendo che ad essi sia riservata la scelta dell'applicazione o meno di un tributo. In questo modo si riconosce alla Regione la possibilità di dettare le regole che ripartiscono le competenze tra i diversi livelli di governo, limitatamente al suo sistema tributario.

La Corte precisa che non esiste un principio del nostro ordinamento che vieta alle Regioni di istituire tributi comunali. Questa conclusione era già contenuta, implicitamente, nella sent. n. 37 del 2004, nella quale, per quanto riguarda i tributi locali, era stata posta solamente la necessità di un intervento normativo primario per soddisfare la riserva di legge dell'art. 23 Cost., senza alcun cenno a una riserva di regolamento degli enti locali, potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale).

In dottrina è stata prospettata da più parti l'ipotesi che la materia dei tributi locali debba essere attribuita alla Regione, sia che la si consideri materia residuale (non compresa

tra quelle espressamente previste dall'art. 117 Cost.)²⁴, sia che la si qualifichi come materia concorrente²⁵.

Nel caso della Regione speciale della Sardegna, la competenza a legiferare sui tributi locali è attribuita dallo Statuto come competenza esclusiva. Resta da chiarire se il sistema dei tributi locali istituiti dalla Regione possa convivere con un sistema dei tributi istituiti dallo Stato²⁶, ma è un dubbio che potrà sciogliere la legge di coordinamento del sistema tributario della Repubblica.

In secondo luogo, viene respinta la censura di irragionevolezza. Considerando argomenti già esposti a proposito della imposta sullo scalo di aeromobili e unità da diporto, la Corte chiarisce che lo scopo è quello di far contribuire i non residenti ai costi dello sfruttamento turistico del patrimonio regionale, e che non è irragionevole riferire al periodo di maggiore presenza turistica l'imposizione, al fine di incoraggiare il turismo sostenibile (9.1.2 *considerato in diritto*).

Da ultimo, viene respinta la denuncia sulla contrarietà dell'imposta alla normativa comunitaria, sia in considerazione del fatto che non sussiste una specifica normativa CE in materia e sia perché analoghe imposte non sono state oggetto di armonizzazione e ogni Stato può definire i criteri della sua applicazione, nel rispetto dei principi del diritto comunitario.

8. Le tasse sul lusso istituite dalla Regione Sardegna hanno fornito alla Corte l'occasione per pronunciarsi sul sistema tributario regionale, come disciplinato dallo Statuto speciale. La soluzione individuata dalla Corte, che al momento non può essere estesa alle Regioni ordinarie, indica chiaramente la Regione come l'ente che compie le scelte relative alla sua autonomia tributaria e a quella degli enti locali. Non viene accolto il ragionamento del Governo, secondo il quale le Regioni non potrebbero istituire imposte comunali e limitare

²⁴ Cfr. G. GALLO, *Le risorse per l'esercizio delle funzioni amministrative e l'attuazione del nuovo art. 119*, in *amministrazioneincammino.it*; A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, cit. p. 55 ss; M. BASILAVECCHIA, L. DEL FEDERICO, F. OSCURATI, *Il finanziamento delle Regioni mediante tributi propri e partecipazioni*, in *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, a cura di A. Zanardi, Bologna, Il Mulino, 2006, p. 118 ss.

²⁵ Cfr. P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119*, cit. p. 1450 ss. sottolinea i molti aspetti problematici di un testo che non fornisce indicazioni sufficienti per la costruzione del sistema, che potrebbe sfociare in un'autonomia regionale forte o debole, a seconda delle scelte compiute dal legislatore; F. COVINO, *L'autonomia finanziaria*, in *La Repubblica delle autonomie: Regioni ed enti locali nel nuovo Titolo V*, a cura di T. Groppi, M. Olivetti, Torino, Giappichelli, 2001, p. 191 ss.

²⁶ In questo senso, per le Regioni ordinarie, L. ANTONINI, *La vicenda e la prospettiva dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003, p. 39.

l'autonomia comunale all'an dell'applicazione²⁷, per cui la "qualità" della potestà tributaria degli enti locali è molto ridotta²⁸.

Trova invece realizzazione l'idea che la Regione abbia un sistema tributario primario al pari di quello statale, e che il sistema tributario locale s'iscrive in quello regionale²⁹. La Regione Sardegna esercita una potestà legislativa che non è di tipo concorrente ma esclusivo, discende dallo Statuto e riguarda, come ha affermato la Corte, non solo le «imposte e le tasse sul turismo», ma anche gli «altri tributi propri»³⁰.

Altro e più generale problema è quello di considerare entro quali limiti generali si può sviluppare l'autonomia finanziaria di entrata degli enti territoriali. A questo riguardo, va detto che le aspettative per la piena esplicazione del potere legislativo regionale in materia tributaria erano e sono eccessive rispetto al quadro costituzionale ed europeo.

Pur godendo di uno status speciale, la regione Sardegna ha tuttavia margini assai ristretti per istituire tributi propri. Quando ha individuato un presupposto già utilizzato dal legislatore statale ha violato le *rationes* dei tributi esistenti, quando è riuscita a "inventare" ex novo un'imposta si è posto il problema della sua ragionevolezza e dell'armonia con l'ordinamento comunitario.

Nel caso dell'imposta sullo scalo degli aeromobili e delle unità da diporto, la Corte lascia ampio margine alla discrezionalità del legislatore regionale, in considerazione del fatto che non è stata individuata una normativa statale che disciplina un tributo analogo. Ben diverso è il discorso per le imposte sulle seconde case, che sono state sottoposte ad uno scrutinio rigoroso in presenza di un tributo statale con un presupposto analogo; ne viene che

²⁷ La posizione del Governo era condivisa da quella parte della dottrina che, pur riconoscendo che l'istituzione dei tributi non può che essere dello Stato o delle Regioni (ordinarie), in quanto titolari del potere legislativo richiesto dall'art. 23 Cost., riteneva improbabile che una legge regionale potesse essere la fonte normativa per l'istituzione di nuovi tributi locali. Cfr. P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119*, cit. p. 1463. Anche A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003, p. 46, ritiene che le Regioni debbano lasciare uno spazio minimo agli enti locali, che individua nella possibilità di determinare l'ammontare delle aliquote e di applicare o meno il tributo.

²⁸ Di qualità della potestà normativa tributaria ha parlato A. MORRONE, *Principi di coordinamento e "qualità" della potestà tributaria di regioni ed enti locali*, cit. p. 541 ss.

²⁹ La tesi è stata formulata dallo stesso redattore della sentenza che si annota, cfr. F. GALLO, *Le risorse per l'esercizio delle finzioni amministrative e l'attuazione del nuovo art. 119*, in G. Berti, G.C. De Martin, a cura di, *Il sistema amministrativo dopo la riforma del titolo V della Costituzione*, Roma, 2002, p. 141 ss. RIPRESO DA M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria delle Regioni ordinarie*, in *Le Regioni*, 2004, p. 438 ss.; A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, cit. p. 55 ss.

³⁰ Una potestà analoga avrebbero secondo una parte della dottrina, anche le Regioni ordinarie, le quali si vedrebbero riconosciute dall'art. 117 Cost. una potestà esclusiva residuale, ulteriore rispetto alle altre materie, e non sarebbero dunque vincolate al principio della "continenza" ma solo al rispetto della potestà legislativa concorrente, di tipo "trasversale" del coordinamento del sistema tributario. Cfr. A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, cit. p. 45 s. Per il rispetto del principio della "continenza" che limita il potere tributario delle Regioni ordinarie alle materie di competenza regionale F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.* 2002, p. 589 ss.

se la legislazione regionale s'ispira ad un tributo statale, deve seguirne la *ratio* senza margini di discrezionalità.

A meno di non voler stravolgere l'ordinamento tributario dello Stato, appare plausibile immaginare che il federalismo fiscale si realizzerà prevalentemente con tributi istituiti dallo Stato e manovrabili dalle Regioni e dai Comuni. L'autonomia di entrata non significa autonomia legislativa in materia tributaria; essa si realizza garantendo agli enti territoriali risorse sufficienti e non necessariamente il potere di decidere come tali risorse debbano essere reperite.

In questi ristretti margini la posizione delle Regioni speciali è di indubbio vantaggio rispetto alle Regioni ordinarie, perché la loro potestà impositiva viene determinata direttamente dagli Statuti, può essere esercitata senza attendere la legge di coordinamento e può spingersi a individuare autonomamente tributi propri in grado di finanziare le politiche di spesa regionali.

La conseguenza è che la Regione avrà maggiori entrate, con relativa responsabilità rispetto alla propria comunità (dal momento che il caso delle tasse dei non residenti è e dovrebbe rimanere un'eccezione) e la possibilità di sottrarsi agli interventi statali aggiuntivi e speciali, che hanno la caratteristica di essere vincolati.

La sent. n. 102 del 2008 rappresenta comunque un passaggio importante nella strada di attuazione del cosiddetto federalismo fiscale³¹; per la prima volta un tributo proprio di una Regione (seppure speciale) supera l'esame di costituzionalità, si riconosce l'esistenza di un sotto-sistema tributario regionale nel quale l'ente Regione esercita potere normativo esclusivo.

In prospettiva, le scelte della Regione e la risposta della Corte, sembrano favorire la costituzione di un sistema tributario della Repubblica nella quale possono aversi sotto-sistemi tributari differenziati per le Regioni speciali, con spazi per ora più limitati per le Regioni ordinarie³².

³¹ Può valutarsi l'impatto della decisione sulla legislazione regionale considerando che il legislatore sardo è tornato ad occuparsi della materia nell'art. 2, comma 15, della legge n. 3 del 2008 (finanziaria per il 2008), che modifica l'imposta sullo scalo delle unità da diporto, trasformandola in "tassa regionale per la tutela e la sostenibilità ambientale", applicabile a residenti e non.

³² In questo senso L. ANTONINI, *La vicenda e la prospettiva dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 Cost.* p. 30 ss.