

UNA SOLA MATERIA (IL SISTEMA TRIBUTARIO), DUE LEGISLAZIONI ESCLUSIVE.

BREVI RIFLESSIONI SUL CONCETTO DI “TRIBUTI PROPRI” REGIONALI

SOMMARIO: 1. Dall’innesto in un tributo proprio provinciale germoglia un’addizionale statale – 2. Il concetto “formale” di tributo proprio regionale e di tributo erariale – 3. Sistema tributario statale e sistemi tributari regionali – 4. La *manovrabilità* dei “tributi propri” regionali.

1. Dall’innesto in un tributo proprio provinciale germoglia un’addizionale statale

Con la sentenza n. 142 del 2012 la Corte costituzionale torna ad occuparsi di tributi propri regionali, sollecitata da un ricorso presentato dalla Provincia Autonoma di Trento¹. Benché – come si vedrà – la giurisprudenza costituzionale sui tributi propri tenga conto delle differenze tra Regioni a Statuto speciale e quelle a Statuto ordinario², dalla suddetta decisione si possono trarre spunti per qualche considerazione sulla nozione dei tributi propri regionali in raccordo con la legislazione esclusiva dello Stato in materia di «sistema tributario dello Stato» (art. 117, 2° comma, lett. e) Cost.).

Inoltre, la sentenza giudica la legittimità costituzionale di una norma statale che introduce un’addizionale erariale della tassa automobilistica e, quindi, verte su un’entrata statale peculiare come è l’addizionale. Peraltro, dubbi sulla legittimità costituzionale della stessa norma statale – seppur per altri profili – sono stati sollevati da un’altra Regione a Statuto speciale (la Sicilia), ma la Corte, con una sentenza precedente di pochi giorni (la n. 135/2012), rigetta la questione, mentre con la sentenza n. 142/2012 accoglierà una delle questioni sollevate.

Nonostante le peculiarità sia della ricorrente (la Provincia Autonoma di Trento) sia della natura dell’entrata erariale (l’addizionale), la sentenza n. 142/2012 offre lo spunto per qualche riflessione sui rapporti tra la legislazione statale in materia di sistema tributario dello Stato e quella regionale in tema di tributi propri, con riferimento alle Regioni di diritto comune.

La sentenza, peraltro, ha un esito dal sapore beffardo per lo Stato, che risulterà *vincitore* nella *contesa* sulla natura del tributo, ma il premio sarà assegnato allo *sconfitto* (la Provincia di Trento).

¹ Ricorso n. 97, depositato in cancelleria il 21 settembre 2011, pubblicato in G.U.R.I. – Corte costituzionale, n. 46 del 2 novembre 2011

² M. BARBERO, *Regioni: autonomia tributaria «in ordine sparso»*, in *Le Regioni*, 2011, p. 1206 e ss., sottolinea anzi che in materia tributaria, oltre alla bipartizione tra Regioni a Statuto speciale e quelle di diritto comune, si assiste pure ad una «sempre più accentuata “segmentazione” anche del regime delle singole» Regioni speciali.

Col citato ricorso, la Provincia di Trento dubita della legittimità costituzionale del comma 21 dell'art. 23 del d.l. n. 98/2011 (convertito nella legge n. 111/2011), il quale dispone che, a partire dal 2011, per le autovetture e per gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose «è dovuta una addizionale erariale della tassa automobilistica» pari a dieci euro per ogni chilowatt di potenza superiore a 225 chilowatt, «da versare alle entrate del bilancio dello Stato».

Come si vede, la norma qualifica come «erariale» l'addizionale, disponendo il versamento del relativo gettito nel bilancio statale ed è proprio per questo che la Provincia ricorrente ritiene che tale norma si ponga in contrasto con lo Statuto speciale della Regione Trentino-Alto Adige. Infatti, l'art. 73, comma 1 dello Statuto stabilisce che «[l]e tasse automobilistiche istituite con legge provinciale costituiscono tributi propri» e, sulla base di questo articolo dello Statuto, la Provincia di Trento aveva istituito la tassa automobilistica provinciale (art. 6, legge prov. n.10/1998).

In altre parole, la Provincia sostiene che lo Stato non avrebbe dovuto disporre il versamento della citata addizionale nel bilancio statale, considerato che lo Statuto regionale qualifica le tasse automobilistiche come tributo proprio provinciale. Anche perché la ricorrente rileva, in via subordinata, che, qualora si volesse considerare tale addizionale un'imposta statale del tutto nuova, troverebbe applicazione l'art. 75, 1° comma, lett. g) dello Statuto regionale, in base al quale «i nove decimi di tutte le entrate tributarie erariali, dirette o indirette, comunque denominate, inclusa l'imposta locale sui redditi, ad eccezione di quelle di spettanza regionale o di altri enti pubblici» sono attribuiti alle Province.

È vero che l'art. 9 del d.lgs. n. 268/1992 (recante le norme di attuazione dello Statuto speciale del Trentino-A.A. in materia di finanza regionale e provinciale) prevede una riserva a favore del bilancio statale, ma a precise condizioni che, nel caso di specie, non sono soddisfatte.

Va detto che, dopo la proposizione del ricorso, l'art. 16 del d.l. n. 201/2011 (convertito nella legge n. 214/2011) ha introdotto un secondo periodo dopo il citato primo della norma impugnata, il quale dispone che dal 2012 l'addizionale in questione è fissata in 20 euro per ogni chilowatt superiore ai 185, ma la Corte ha ritenuto che questo *ius superveniens* non comportasse la cessazione della materia del contendere, in quanto non ha modificato la sostanza della disciplina, sia perché rimane immutata quella relativa al 2011 sia perché incide solo sul *quantum* dell'addizionale.

Da quanto emerge dalla sentenza, l'Avvocatura dello Stato sostiene il rigetto della questione utilizzando argomenti attinenti sia alla natura dell'addizione *de qua* sia al riparto di competenze. Tuttavia, tali argomenti sono preceduti da un'altra considerazione che sembra permearli e che pare costituire essa stessa un argomento autonomo a sostegno del rigetto.

La difesa erariale, infatti, premette che la norma impugnata rientra fra quelle «forme finanziarie «eccezionali», finalizzate a fronteggiare una situazione economica «eccezionale»». Il riferimento ad un simile argomento fa pensare che l'Avvocatura dello Stato non sia particolarmente convinta del rigetto della questione (che, pure, richiede), giacché quello della eccezionalità della situazione appare un argomento da *extrema ratio*. A parte questa considerazione sulla strategia difensiva, è da segnalare che, di questi tempi in cui molte delle più recenti sentenze della Corte costituzionale hanno ad oggetto norme contenute nei provvedimenti statali c.d. «anticrisi» (e/o per la «crescita») approvati in questi ultimi due anni, spesso la difesa erariale ha fatto ricorso a questo argomento.

Se la sentenza n. 142/2012 non si pronuncia, con un'altra sentenza depositata il giorno successivo (la n. 148/2012), la Corte pone un argine all'Avvocatura dello Stato che aveva chiesto il rigetto delle questioni sollevate da alcune Regioni, sostenendo che le norme statali impuginate erano state approvate per far fronte ad una situazione di gravi difficoltà economiche del nostro Paese che avrebbe messo «a repentaglio la stessa *salus rei publicae*».

La sentenza n. 148/2012, pur rigettando le questioni sollevate dalle Regioni, ribadisce «l'inderogabilità dell'ordine costituzionale delle competenze legislative» che non può essere intaccato nemmeno in «situazioni eccezionali». Tuttavia, tale ultima sentenza – richiamando giurisprudenza precedente – ricomprende le norme statali impuginate fra i principi fondamentali determinati dal legislatore

statale nell'esercizio della sua competenza legislativa concorrente in materia di «coordinamento della finanza pubblica».

Secondo la sentenza, tali principi fondamentali sono legittimi a due condizioni: a) se si limitano a «porre obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica, intesi nel senso di un transitorio contenimento complessivo, anche se non generale, della spesa corrente»; b) se non prevedono «*in modo esaustivo*³ strumenti o modalità per il perseguimento dei suddetti obiettivi»⁴.

Tralasciando la prima *condizione*, che, essendo relativa al contenimento della spesa corrente, attiene specificamente alla materia «coordinamento della finanza pubblica», la seconda condizione sembra possa estendersi anche alla materia *gemella* «coordinamento del sistema tributario». Infatti, quando la sentenza statuisce che i principi fondamentali statali non devono prevedere «in modo esaustivo» strumenti e modalità per il perseguimento degli obiettivi della materia, vuole impedire che tali principi fondamentali si *trasformino* in una disciplina di dettaglio, che comprimerebbe la competenza regionale⁵. Questa precisazione del Giudice delle leggi dovrebbe valere anche per il coordinamento del sistema tributario, cui si farà qualche cenno più avanti.

Ritornando alla sentenza n. 142/2012, la Corte – con una decisione che, come si diceva, ha il sapore di una beffa per lo Stato – respinge la prima questione (sulla competenza dello Stato ad istituire l'addizionale) ed accoglie la seconda (sulla destinazione del gettito dell'addizionale)⁶. Il Giudice della legge, in sostanza, ritiene «errato» l'argomento, proposto dalla ricorrente, secondo cui l'addizionale, inserendosi in un tributo proprio della Provincia, costituisca una maggiorazione dello stesso. Per la sentenza, tale addizionale «pur innestandosi in un tributo proprio della Provincia, resta un prelievo erariale, stabilito dallo Stato nell'esercizio della sua potestà legislativa esclusiva in materia di “sistema tributario dello Stato” (art. 117, secondo comma, lettera e, Cost.)» e, quindi, il relativo gettito spetta all'erario, seppur nei limiti consentiti dalle norme dello Statuto speciale (su cui si ritornerà tra breve).

La Consulta non nega la natura di tributo proprio della tassa automobilistica in cui si innesta la contestata addizionale dello Stato, ma poiché questa è stata introdotta con la legge statale, essa rappresenta un (legittimo) esercizio della legislazione esclusiva statale in materia di «sistema tributario dello Stato» ex lett. e) dell'art. 117 Cost.

Il giudice costituzionale non si preoccupa nemmeno di chiarire la natura, diciamo così, “tributaria” dell'addizionale in questione, si limita a liquidare la questione con l'inciso «sia essa qualificabile come una vera e propria addizionale oppure come una mera sovrimposta», senza prendere posizione. La sentenza non chiarisce perché l'addizionale abbia una natura diversa dal tributo proprio provinciale in cui, a detta della stessa sentenza, si *innesta*. Per il Giudice delle leggi è sufficiente che l'addizionale sia stata prevista dalla legge statale per farla rientrare nella legislazione esclusiva dello Stato.

³ Corsivo aggiunto.

⁴ La Corte costituzionale, con una sentenza di poco successiva (la n. 193/2012), accoglie alcune questioni sollevate da due Regioni, ritenendo che una delle due condizioni non fosse soddisfatta dalle norme statali impugnate. E. JORIO, *La Consulta “raccomanda” l'applicazione del federalismo fiscale e “invita” alle riforme strutturali (nota a margine della sentenza della Corte costituzionale n. 193/2012)*, in *federalismi.it*, n. 16/2012, nell'esprimere apprezzamento per la sentenza n. 193/2012, ritiene che la completa attuazione del federalismo fiscale impedirà interventi statali comportanti «tagli a vario titolo» per Regioni ed Enti Locali.

⁵ In questo senso anche L. RONCHETTI, *Federalismo fiscale: il futuro della riforma e lo stato attuale della giurisprudenza costituzionale*, in *Costituzionalismo.it*, fasc. 2/2009, pur con riferimento al coordinamento «della finanza pubblica», chiarisce che la *non esaustività* «implica che le Regioni siano libere di individuare le misure necessarie e di allocare le risorse fra i diversi ambiti e obiettivi di spesa».

⁶ Mentre rimane assorbita una terza questione (sollevata «[s]olo per scrupolo di completezza»), con cui la Provincia lamentava che, essendo la norma censurata finalizzata al riequilibrio della finanza pubblica, non fosse stata attivata la procedura “collaborativa” di cui all'art. 79 dello Statuto del Trentino-Alto Adige, il quale prevede che per «assicurare il concorso agli obiettivi di finanza pubblica, la regione e le province concordano con il Ministro dell'economia e delle finanze gli obblighi relativi al patto di stabilità interno con riferimento ai saldi di bilancio da conseguire in ciascun periodo».

È, questo, il punto per noi più rilevante perché trascende il caso specifico e ci consentirà di svolgere qualche osservazione, sui rapporti tra la capacità impositiva statale e quella delle Regioni, che vada al di là del caso peculiare del Trentino-A.A.

Anche perché, come si accennava, la sentenza accoglie la seconda questione proposta dalla ricorrente. In sostanza, proprio perché l'addizionale è un tributo dello Stato, la Corte ritiene che la norma impugnata sia illegittima nella parte in cui prevede che l'intero gettito percepito nella Provincia di Trento sia versato nel bilancio dello Stato, in quanto – come si è visto – lo Statuto regionale prevede l'attribuzione alle Province dei nove decimi di «tutte le altre entrate tributarie *erariali*⁷» (art. 75, 1° comma, lett. g), Statuto T.-A.A.).

Emerge così il sapore beffardo della decisione in questione, perché la Provincia, senza introdurre alcuna maggiorazione né alcuna nuova imposta, si vede assegnata la gran parte (i nove decimi) del gettito di un'addizionale introdotta dallo Stato. Alla Provincia non rimane che ringraziare lo Stato per questo inatteso regalo.

2. Il concetto “formale” di tributo proprio regionale e di tributo erariale

Lo spunto per queste brevi note ci è dato non tanto dalla declaratoria di illegittimità costituzionale della norma statale, perché essa è dichiarata sulla base dello Statuto speciale e, quindi, riguarda lo specifico caso della Regione Trentino-Alto Adige. D'altra parte, si è già accennato al fatto che la Corte costituzionale, nella sua ormai corposa giurisprudenza in tema di tributi propri regionali, ha sempre distinto la posizione delle Regioni a Statuto speciale da quella delle Regioni di diritto comune (si vedano le sentenze n. 75/2006; n. 102/2008; n. 357/2010; n. 323/2011).

Nei giudizi in cui sono coinvolte le Regioni speciali, infatti, il parametro di riferimento è costituito dalle norme dei rispettivi Statuti. Semmai, la Corte verifica se le norme del Titolo V della Costituzione prevedano «forme di autonomia più ampie» (ex art. 10 della l. cost. n. 3/2001) di quelle previste dagli Statuti speciali (si veda in particolare la citata sent. n. 102/2008, sulla quale torneremo più avanti). Si aggiunga che anche la legge delega sul federalismo fiscale (legge n. 42/2009) trova solo una parziale applicazione per le Regioni a Statuto speciale, secondo quanto stabilisce l'art. 1, comma 2 della stessa legge delega (cfr. Corte costituzionale, sent. n. 201/2010).

La parte della sentenza che più ci interessa e che consentirà di svolgere qualche breve considerazione di ordine generale anche con riferimento alle Regioni a Statuto ordinario è quella relativa alla dichiarazione di infondatezza della questione, là dove la sentenza afferma che l'addizionale, per il solo fatto di essere stata prevista da un provvedimento legislativo statale, è un prelievo erariale, introdotto nell'esercizio della legislazione esclusiva statale ex lett. e) dell'art. 117 Cost.

In realtà, questa argomentazione che sta alla base della dichiarazione di infondatezza della questione non è una novità, anzi si può dire che la sentenza in questione si muove lungo i binari della sua granitica giurisprudenza, inaugurata con la sentenza n. 296/2003.

Quest'ultima sentenza, pur non contenendo un riferimento esplicito al vecchio testo dell'art. 119, sembra fare un raffronto di questo col nuovo testo, attualmente vigente. Sembra di capire che, se prima della riforma del Titolo V, i tributi propri cui si riferiva l'art. 119 erano quelli il cui gettito era attribuito alle Regioni, ancorché i tributi stessi fossero stati istituiti dallo Stato, con la riforma costituzionale del 2001, questo concetto di tributo proprio – a parere della Corte costituzionale – non è più conforme col nuovo quadro costituzionale.

Pertanto, i tributi propri di cui parla il nuovo art. 119 Cost. sono solo quelli «istituiti dalle regioni con propria legge». Viceversa – continua la sentenza n. 296/2003 – se un tributo è istituito dalla legge statale, la sua disciplina rientra «nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e)».

⁷ Corsivo nostro.

La sentenza chiarisce che anche se il gettito di questo tributo è destinato alle Regioni e le stesse hanno competenze di tipo attuativo, il tributo non acquisisce la qualifica di tributo proprio regionale perché quello che conta è l'atto con cui è stato istituito e, quindi, in maniera «lapalissiana»⁸, se l'atto è statale anche il tributo è statale; se l'atto di introduzione del tributo è regionale siamo in presenza di un tributo proprio regionale. Tanto è vero che con la sentenza in pari data n. 297/2003, la Corte riconosce la legittimità di una legge regionale che modifica la disciplina di un tributo precedentemente istituito dalla Regione stessa.

Da questa impostazione, la Corte costituzionale non si discosterà più e seguiranno una serie di sentenze che riprenderanno questo argomento (*ex plurimis* sentenze n. 297/2003; n. 311/2003; n. 37/2004; n. 241/2004; n. 381/2004; n. 431/2004; n. 397/2005; n. 455/2005; n. 412/2006; n. 413/2006; n. 451/2007; n. 168/2008; n. 216/2009) ed anche la sentenza n. 142/2012, che ha dato lo spunto a queste note, conferma questo filone giurisprudenziale.

Nonostante l'impostazione della sent. n. 296/2003, nel passaggio dal vecchio al nuovo art. 119 Cost., fosse «prevedibile»⁹, essa non convince del tutto.

Infatti, tale impostazione sembra il frutto di un'inversione dei termini: un tributo non si può qualificare *erariale* solo perché lo Stato lo ha istituito nell'esercizio della sua legislazione esclusiva in materia di «sistema tributario dello Stato», ma, al contrario, è tale competenza a legittimare lo Stato ad istituire il tributo che, pertanto, si può legittimamente qualificare *erariale*. In altre parole, prima si deve circoscrivere l'ambito della materia statale e poi si può valutare se il tributo rientri o meno in esso e, quindi, sia o meno legittimo.

Anche perché se fosse sufficiente il solo *fatto* dell'istituzione del tributo per farlo rientrare tra i tributi erariali, si rimetterebbe al legislatore statale la disponibilità di determinare i *confini* della materia e, quindi, in un certo qual senso, la materia stessa.

Analogo discorso può essere fatto anche per i tributi propri regionali: prima si individua il titolo competenziale (ed il suo *oggetto*) in base al quale le Regioni possono istituire un tributo proprio e poi si verifica la conformità di questo tributo alla competenza regionale¹⁰.

Insomma, la giurisprudenza costituzionale afferma un concetto di tributo proprio regionale (e, in correlazione, di tributo *erariale*) meramente formale, legato soltanto all'atto che lo istituisce. Il che, oltre ai problemi brevemente esposti sopra e ad apparire, in ogni caso, riduttivo¹¹, può avere anche altre conseguenze se solo ci si sofferma sulla competenza regionale.

Infatti, se la giurisprudenza appena esaminata chiarisce subito che lo Stato istituisce i tributi erariali sulla base della sua legislazione esclusiva in materia di «sistema tributario dello Stato» ex art. 117, 2° comma, lett. e) Cost., ci si deve chiedere quale sia il titolo competenziale in base al quale le Regioni possono istituire i tributi propri, che – come sostiene la Corte – sono solo quelli istituiti con propria legge.

La dottrina, già nei primi commenti successivi alla riforma del Titolo V, aveva ricostruito la competenza regionale in termini di legislazione *residuale* di cui al 4° comma dell'art. 117 Cost.¹². Viceversa, la giurisprudenza sopra citata preferisce glissare su questo aspetto (almeno, come vedremo, fino al 2008), anzi quando l'Avvocatura dello Stato sembra propendere per riconoscere una competenza concorrente (seppur con riferimento ad una specifica imposta), la Corte nega questa tesi, ma non chiarisce quale sia il tipo di competenza delle Regioni (sent. n. 296/2003).

⁸ Così, criticamente, A. BRANCASI, *Per «congelare» la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, in *Giur. cost.*, 2003, p. 2563.

⁹ L. ANTONINI, *La Corte assegna l'Irap alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano*, in *Le Regioni*, 2004, p. 238 e ss.

¹⁰ A. BRANCASI, *Per «congelare» la potestà...*, cit., p. 2563.

¹¹ Così P. COSTA, *Brevi note sul concetto di «Tributo proprio» regionale nella legge di delega in materia di c.d. «federalismo fiscale»*, in *Rivista amministrativa della Regione Lombardia*, 2009, p. 11, che propende per una concezione «sostanziale» di tributo proprio che valorizzi il legame con la «realtà storica costitutiva dell'autonomia».

¹² A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003, pp. 48-55, ed ivi altra dottrina citata.

3. Sistema tributario statale e sistemi tributari regionali

Il silenzio della Corte su questo punto termina con la sentenza n. 102/2008, dove si riconosce alle Regioni una «potestà legislativa esclusiva nella materia tributaria non espressamente riservata alla legislazione dello Stato e sempre che l'esercizio di tale facoltà non si traduca in un dazio o in un ostacolo alla libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni (artt. 117, quarto comma e 120, primo comma, Cost.)».

Come si vede è un riconoscimento esplicito che pone, però, il problema di individuare la materia su cui le Regioni potranno esercitare questa legislazione esclusiva. Si può ritenere che, se lo Stato ha legislazione esclusiva nella materia «sistema tributario dello Stato» (lett. e) dell'art. 117 Cost.), le Regioni eserciteranno la loro legislazione esclusiva nella materia *innominata* «sistema tributario della Regione».

Per quanto riguarda il *contenuto* di queste materie, ci viene in soccorso la citata giurisprudenza costituzionale, che individua quello della materia statale nella potestà impositiva dello Stato (nel senso che i tributi istituiti dallo Stato saranno, per ciò stesso, erariali e legittimamente istituiti in base all'art. 117, lett. e) Cost.). Continuando col parallelismo con la materia statale, anche il contenuto della materia regionale non può che essere la potestà impositiva delle Regioni ossia – sempre secondo la giurisprudenza costituzionale – la potestà di istituire tributi propri che saranno tali per il solo fatto di essere stati istituiti con legge regionale.

Emerge, quindi, che il contenuto delle due materie è identico (la potestà impositiva), differenziandosi esclusivamente sotto il profilo territoriale, nel senso che le Regioni, come è ovvio, potranno esercitare tale potestà entro i loro limiti territoriali¹³. Ma se il contenuto delle due materie è identico viene da pensare che si sia in presenza di un'unica materia («sistema tributario»), su cui Stato e Regioni esercitano una legislazione esclusiva, previo un necessario coordinamento, che, non a caso, il 3° comma dell'art. 117 Cost., riferisce al «sistema tributario», senz'altra specificazione (statale o regionale).

Ci si rende conto che in questo modo una competenza concorrente («coordinamento del sistema tributario») finisce col condizionare due legislazioni esclusive, ma si tratterebbe di un condizionamento, per così dire, «temporale», nel senso che il coordinamento precede temporalmente l'esplorazione delle competenze statali e regionali, che – dopo il coordinamento – potranno esercitarsi con i soli limiti che si addicono ad una legislazione esclusiva.

In questo senso, peraltro, si può recuperare il filone giurisprudenziale esaminato sopra, staccandolo da una concezione solo formale di tributo proprio, in quanto la qualificazione di tributo proprio regionale (ed erariale) rappresenta l'*effetto* di una potestà legislativa previamente definita e non già la *causa*.

D'altra parte, se è vero che questa interferenza tra le due legislazioni esclusive in materia tributaria non sarebbe l'unico caso di interferenza tra materie *esclusive* di legislatori diversi, è altrettanto vero che essa si presenta in forme peculiari, che appaiono diverse da quelle che caratterizzano gli altri casi di interferenza.

Infatti, come è noto, per descrivere (e trarre le relative conseguenze) la coesistenza tra competenze esclusive di legislatori diversi in genere si ricorre al concetto di trasversalità delle materie statali, ma non pare che, nel caso della materia tributaria, possa applicarsi il criterio della trasversalità delle materie, così come è stato elaborato dalla giurisprudenza e approfondito dalla dottrina.

In estrema sintesi, si può dire che la trasversalità opera nel senso di sottrarre all'ambito materiale presidiato dalla legislazione regionale *porzioni* di questo che sono attratte alla competenza statale, ma questo non comporta il completo *svuotamento* della competenza regionale.

Per fare qualche esempio, si può pensare ai rapporti tra la competenza esclusiva statale in materia di determinazione dei livelli essenziali (art. 117, 2° comma, lett. m, Cost.) e quella, anch'essa esclusiva ma regionale ex 4° comma dello stesso art. 117, sulla materia *innominata* «servizi sociali». Come è noto, la prima

¹³ Come si è visto, la Corte, oltre all'implicito limite territoriale, pone un esplicito limite alla legislazione esclusiva regionale, là dove sostiene che questa può esercitarsi «nella materia tributaria non espressamente riservata alla legislazione dello Stato», ma su questo torneremo più avanti nel testo.

rappresenta la materia in riferimento alla quale la Corte costituzionale ha per la prima volta elaborato il concetto di materia trasversale (sent. n. 282/2002). Ebbene, la determinazione da parte dello Stato dei livelli essenziali non svuoterà la competenza delle Regioni in materia di “servizi sociali”, che potranno esercitarla, in via esclusiva, per tutti gli altri profili della materia.

Anche quando le materie regionali interferiscono con quelle materie trasversali statali, il cui perimetro è stato ampliato eccessivamente dalla Corte costituzionale (si pensi alla “tutela della concorrenza” e, per certi versi, anche alla “tutela dell’ambiente”), le Regioni mantengono la legislazione esclusiva sugli altri profili delle *loro* materie.

In sostanza, la trasversalità opera su un piano *materiale*, attraendo alla competenza statale parti di materie regionali, ma lasciando alle Regioni la competenza a disciplinare tutti gli altri profili non coperti dalla materia trasversale.

Viceversa, sembra che la *naturale* interferenza tra le due legislazioni *esclusive* (statale e regionale) in materia tributaria non operi su un piano materiale, perché il contenuto delle due legislazioni – come si è visto – è lo stesso: il sistema tributario sia esso statale o regionale. Si può dire che questa interferenza non sia trasversale – nel senso esposto sopra – bensì “alternativa”, nel senso che dove interviene un legislatore non può intervenire l’altro. Il che pone l’interrogativo su quando debba intervenire l’uno o l’altro dei due legislatori *esclusivi*.

La sentenza n. 102/2008 per evitare conflitti fra i due legislatori indica come criterio quello del divieto di doppia imposizione e, quindi, si può dire che se su un presupposto un legislatore ha istituito un tributo, l’altro non possa istituirlo.

Tale ultima sentenza, infatti, statuisce che le Regioni a Statuto ordinario possono istituire «tributi propri aventi presupposti diversi da quelli dei tributi statali...anche in mancanza di un’apposita legge statale di coordinamento, a condizione, però, che essi, oltre ad essere in armonia con la Costituzione, rispettino ugualmente i principi dell’ordinamento tributario».

Nel porre il divieto di doppia imposizione (i tributi propri regionali devono avere un presupposto diverso da quelli statali), la sentenza riconosce la facoltà delle Regioni di istituire tributi propri «anche in mancanza di un’apposita legge statale di coordinamento», il che ci sembra che rappresenti un aggiustamento di rotta – se non un vero e proprio *revirement* – rispetto alla precedente sentenza n. 37/2004, la quale (benché citata dalla stessa sent. n. 102/2008) aveva statuito che «non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale»¹⁴.

Tuttavia, anche il condivisibile principio del divieto di doppia imposizione, se associato al riconoscimento di due legislazioni sostanzialmente equiordinate, in quanto entrambe *esclusive*, può avere conseguenze non sempre congrue. Infatti, potrebbe portare ad una corsa, da parte dei due legislatori, ad “accaparrarsi” i presupposti liberi su cui istituire i tributi, impedendo così all’altro legislatore di fare altrettanto.

In realtà, la Corte sembra scongiurare in radice questo rischio, riconoscendo – a quanto ci sembra di capire – comunque una priorità allo Stato. In primo luogo, perché spetterà sempre allo Stato determinare i principi fondamentali in materia di «coordinamento del sistema tributario» (art. 117, 3° comma Cost.), il che lo pone in una situazione di *prevalenza* sulle Regioni, soprattutto alla luce della giurisprudenza costituzionale¹⁵.

¹⁴ L. ANTONINI, *La sent. n. 102 del 2008: una tappa importante per l'autonomia impositiva regionale*, in *Giur. cost.*, 2008, p. 2650, sottolinea il «sapore dell’inedito» della precisazione contenuta nella sent. n. 102/2008 rispetto alla giurisprudenza precedente e, in particolare, alla sent. n. 37/2004.

¹⁵ G. RIVISECCHI, *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, pp. 51-52. sottolinea come la giurisprudenza costituzionale abbia avvalorato «una concezione “statalista” del coordinamento» che, pur preservando «imprescindibili istanze di unità», ha compresso l’autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali. Anche F. SORRENTINO, *Coordinamento e principi costituzionali*, in *Rassegna Tributaria*, 2010, p. 1572, nota come la giurisprudenza costituzionale abbia finito per caratterizzare «come una sorta di competenza esclusiva dello Stato» quella che, in base al 3° comma dell’art. 117 Cost., sarebbe una competenza concorrente. Ancora

In secondo luogo, il divieto di doppia imposizione – come si è visto – è interpretato nel senso che le Regioni possono istituire propri tributi «aventi presupposti diversi da quelli dei tributi statali» e non viceversa, il che vuol dire che la potestà legislativa di istituire tributi propri riconosciuta alla Regioni sarà anche *esclusiva* e potrà pure esercitarsi in mancanza di una legge statale di coordinamento, ma sostanzialmente dipende dalla precedente scelta (o, meglio, “non scelta”) del legislatore statale di lasciare *libero* un determinato presupposto.

D'altra parte, considerato che la potestà impositiva statale è sicuramente più risalente di quella regionale, quest'ultima potrà esplicarsi entro «limiti ristrettissimi» (Corte cost., sent. n. 37/2004)¹⁶. Detto in altri termini, «se lo Stato non provvede a liberare la base imponibile»¹⁷, *cedendo* fattispecie impositive¹⁸, le Regioni non potranno esercitare la loro autonomia impositiva.

Se, quindi, la giurisprudenza costituzionale sembra escludere la possibilità di una corsa all'*accaparramento* di presupposti di imposta liberi, con una soluzione che è, però, a favore dello Stato, si deve rilevare che *abbinare* il riconoscimento delle due legislazioni *esclusive* in materia tributaria con il divieto di doppia imposizione pone un altro problema interpretativo.

Si potrebbe, infatti, verificare l'ipotesi che una Regione istituisca un tributo su un presupposto non *coperto* dal legislatore statale. In questo caso, secondo la giurisprudenza costituzionale, saremmo in presenza di un “tributo proprio” regionale. Non si comprende, però, se tale presupposto, “regionalizzato” dalla legge di una singola Regione lo sia anche con riferimento alle altre Regioni (che saranno libere di istituire o meno tributi su questo presupposto), precludendo allo Stato di esercitare la sua capacità impositiva su questo presupposto ovvero se lo Stato, con una legge successiva, possa decidere di istituire un tributo su questo stesso presupposto che si applicherebbe almeno alle Regioni che non hanno deciso di istituire tributi propri sul medesimo presupposto.

Insomma, se Stato e Regioni dispongono di una legislazione *esclusiva* in materia tributaria e se si è posto il divieto di doppia imposizione, appare indispensabile un coordinamento del sistema tributario *nazionale*, comprensivo, cioè, del sistema dello Stato e di quelli regionali (con ricadute anche sugli Enti Locali)¹⁹.

Orbene, la materia «coordinamento del sistema tributario» è, come si è ricordato sopra, di competenza concorrente e, quindi, è pacifico che la “prima mossa” spetterà allo Stato che dovrà determinare i principi fondamentali, ma tali principi non dovranno essere molto dettagliati o, per usare le parole della citata sentenza n. 148/2012 a proposito del «coordinamento della finanza pubblica», non dovranno prevedere strumenti e modalità «in modo esaustivo», in modo cioè da limitare eccessivamente la competenza regionale.

prima, M. BARBERO, *Dalla Corte costituzionale un “vademecum” per l’attuazione dell’articolo 119 della Costituzione (nota a Corte cost. n. 37/2004)*, in *federalismi.it*, n. 5/2004, p. 5, commentando la citata sentenza della Corte costituzionale n. 37/2004, nota come la Corte interpreti estensivamente il potere statale di coordinamento, fino al punto di consegnare nelle mani del legislatore statale «una sorta di “assegno in bianco”». Questa concezione “statalista” del coordinamento risalta ancor di più se si pensa che il legislatore costituzionale non ha “approfittato” della recente legge cost. n. 1/2012 per assegnare la materia del *coordinamento* alla legislazione esclusiva dello Stato. Infatti, la legge cost. n. 1/2012 oltre ad introdurre il pareggio di bilancio in Costituzione, ha “spacchettato” la materia in questione, trasferendo alla legislazione esclusiva dello Stato la «armonizzazione dei bilanci pubblici», ma mantenendo il *coordinamento* (sia della finanza pubblica che del sistema tributario) nella competenza concorrente. Il che vale come una conferma dell'originaria intenzione di assegnare alla competenza concorrente il *coordinamento* che stride con la giurisprudenza costituzionale “statalista”.

¹⁶ La sentenza precisa che questi «limiti ristrettissimi» si riferiscono al momento attuale (o, almeno, coevo a quello della sentenza stessa), che sarà superato dall'approvazione ed attuazione del coordinamento, previo un regime transitorio che consentirà «l'ordinato passaggio dall'attuale sistema» al nuovo sistema.

¹⁷ T. VENTRE, *L'Irap e la tassa automobilistica regionali non sono tributi propri delle Regioni: spetta alla esclusiva competenza dello Stato la modifica delle relative discipline*, in *federalismi.it*, n. 10/2003, p. 4.

¹⁸ Così D. IMMORDINO, *L'autonomia finanziaria a dieci anni dalla riforma costituzionale*, in *Le Regioni*, 2011, p.426.

¹⁹ G. FRANSONI-G. DELLA CANANEA, *Articolo 119*, in R. BIFULCO-A. CELOTTO –M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, p. 2362 osservano che «appare evidente come l'effettiva portata del nuovo testo dell'art. 119 Cost. non può essere totalmente disgiunto da quello del suo collegamento con la disciplina del potere legislativo in materia di «coordinamento» recata dall'art. 117 Cost.»

Alla definizione di questi principi fondamentali *sembra*²⁰ ora provvedere la legge delega sul federalismo fiscale n. 42/2009, il cui art. 1, 1° comma chiarisce che la legge «reca disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» e demandando, con il successivo art. 2, 1° comma, ai conseguenti decreti legislativi l'attuazione dell'art. 119 Cost. «attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»²¹. Ed allora conviene soffermarsi brevemente sui provvedimenti relativi al federalismo fiscale, almeno con riferimento ai profili attinenti ai tributi propri regionali.

4. La *manovrabilità* dei “tributi propri” regionali

Senza voler entrare nel dettaglio di un sistema oltremodo complesso (e, peraltro, non ancora a regime) come quello del federalismo fiscale, si può dire che la legge delega sul federalismo fiscale n. 42/2009 *corregge* la giurisprudenza costituzionale sulla qualificazione meramente formale dei tributi propri regionali, ricomprendendo anche i «tributi propri derivati», cioè quelli «istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni» (art. 7, 1° comma, lett. b), n. 1).

Oltre a questi, il medesimo articolo fa rientrare fra i tributi propri regionali anche «le addizionali sulle basi imponibili erariali» (n. 2) e quelli che sono definiti semplicemente «tributi propri», quelli cioè che, secondo il più volte citato orientamento giurisprudenziale, sarebbero dovuti essere gli *unici* tributi propri perché – come dice la norma della legge delega – sono quelli «istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale» (n. 3)²².

Come si vede, per questi tributi propri *tout court* la legge ribadisce il divieto di doppia imposizione «introdotto dalla giurisprudenza costituzionale»²³, peraltro previsto come principio e criterio direttivo anche dal precedente art. 2, lett. o) della legge n. 42/2009²⁴.

Con riferimento ai tributi propri *tout court*, quindi, la legge delega conferma l'autonomia riconosciuta alle Regioni dalla giurisprudenza costituzionale, nel senso che le Regioni potranno istituire tributi propri con il limite del divieto di doppia imposizione, ma anche nel rispetto dei principi fondamentali in materia di *coordinamento*²⁵.

Ora, senza voler entrare nel merito delle critiche sull'impianto dirigitico della legge delega²⁶, si può dire che l'autonomia riconosciuta alle Regioni sui tributi propri *tout court* da sola non sembra idonea a *misurare* quella legislazione esclusiva in materia tributaria che la Corte costituzionale riconosce alle Regioni,

²⁰ G. RIVISECCHI, *Il federalismo fiscale*..., cit., pp. 52-54 dubita dell'effettiva natura di legge contenente i principi fondamentali in materia, sottolineando come questa «autoqualificazione» non sia sufficiente a far acquisire alla legge n. 42/2009 tale natura.

²¹ L. PERRONE, *I tributi regionali propri derivati*, in *Rassegna Tributaria*, 2010, p. 1599-1600 evidenzia la differenza fra il dettato delle due norme della legge delega, sicché non si comprende se il legislatore delegante abbia voluto determinare i principi fondamentali con la stessa legge delega (come dice l'art. 1) o se, invece, abbia demandato la determinazione di questi principi ai decreti legislativi (come sembra intuirsi dall'art. 2).

²² L. PERRONE, *I tributi regionali propri derivati*, cit., p. 1601 ipotizza l'esistenza di un altro tipo di tributo proprio regionale, «magari come *species* del derivato», rappresentato da quei tributi «istituiti» dalla legge statale, ma «regolati» dalla Regione, anche su «delega *ad hoc* da parte della Legge statale istitutiva».

²³ G. RIVISECCHI, *Il federalismo fiscale*..., cit. p. 55.

²⁴ L. ANTONINI-M. BARBERO, *Articolo 2, comma 2*, in A. FERRARA-RRARAIALERNO (a cura di), *Il «federalismo fiscale»*. *Commento alla legge n. 42 del 2009*, Napoli, 2010, p. 66 osservano che il testo vigente fa riferimento al «presupposto» anziché all'espressione «base imponibile», prevista nelle prime versioni del testo, il che vuol dire vietare «la doppia imposizione giuridica, ma non quella economica». La norma – come sottolineano gli Autori – fa salve dal divieto di doppia imposizione «le addizionali previste dalla legge statale o regionale».

²⁵ E. BUGLIONE, *Articolo 7*, in A. FERRARA-RRARAIALERNO (a cura di), *Il «federalismo fiscale»*..., cit. p. 100.

²⁶ Per queste critiche cfr. R. BIN, *Che ha di federale il “federalismo fiscale”?*, in *Le Istituzioni del Federalismo*, 2008, p. 525 e ss. (che, però, si riferisce al disegno di legge da cui è scaturita la legge delega) e R. DI MARIA, *Ripensare la natura di “tributo proprio” delle Regioni? Brevi riflessioni sulla evoluzione (semantica) della potestà legislativa regionale in materia tributaria (a margine di Corte cost., sent. n. 216/2009)*, in *forumcostituzionale.it*, s.d., spec. pp. 18-19, con riferimento al testo vigente della legge delega.

in quanto nella situazione attuale (ma presumibilmente anche in futuro) la gran parte del sistema tributario regionale sarà costituito dai tributi propri derivati e dalle addizionali²⁷.

Ne consegue che sarà sul grado di “manovrabilità” di questi ultimi che si giocherà la partita sulla reale *consistenza* della legislazione esclusiva delle Regioni. È vero che i tributi derivati altro non sono che tributi sostanzialmente erariali, nel senso che la loro istituzione (e, quindi, eventuale soppressione) e disciplina è rimessa al legislatore statale, mentre alle Regioni è soltanto attribuito il relativo gettito²⁸. Ed è altrettanto vero che la Corte costituzionale, nel momento in cui riconosce una legislazione esclusiva alle Regioni, la limita alla materia tributaria «non espressamente riservata alla legislazione dello Stato», il che sembrerebbe escludere che la legislazione esclusiva regionale possa estendersi anche alla disciplina di questi tributi.

Tuttavia, se si vuole dare un senso più completo alla legislazione esclusiva delle Regioni, si può *approfittare* del dato testuale della legge delega n. 42/2009 che ricomprende fra i tributi propri regionali anche quelli derivati e le addizionali e consentire alle Regioni di esercitarla anche sul gettito di questi tributi (che è loro attribuito).

D'altra parte, lo stesso art. 7 della legge delega prevede spazi di intervento regionale per queste due tipologie di tributi propri regionali, là dove stabilisce che la legge regionale può «modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni»²⁹ dei tributi derivati e può «introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e...disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale» (lett. c).

Insomma, se non si vuole che la legislazione esclusiva regionale resti poco più di un riconoscimento formale (con un *contenuto* limitato), si dovrà consentire alle Regioni di esercitarla anche su quei tributi propri ex art. 7 della legge n. 42/2009 «istituiti e regolati» dallo Stato, che rappresentano la gran parte dei tributi regionali.

La “manovrabilità” da parte regionale dovrà ovviamente trovare un limite massimo a tutela del contribuente, come sembra prevedere il d.lgs. n. 68/2011 (recante disposizioni in materia di autonomia di entrata delle Regioni a Statuto ordinario) a proposito della tassa automobilistica regionale, là dove, affidando alle Regioni la disciplina di questa tassa, fa salvo il rispetto dei «limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale» (art. 8, 2° comma).

La manovrabilità regionale dovrà prevedere anche la facoltà per le Regioni di sopprimere i tributi derivati (naturalmente, con riferimento al proprio territorio), come lo stesso d.lgs. n. 68/2011, a partire dal 2013, prevede per alcuni tributi indicati nell'art. 8, 1° comma o la facoltà delle Regioni di *azzerare* le aliquote come il citato decreto prevede, sempre a partire dal 2013, per l'IRAP (art. 5, 1° comma)³⁰.

Insomma, limitare la legislazione esclusiva regionale alla sola istituzione dei tributi propri *tout court* sarebbe ben poca cosa (visto il numero di presupposti già occupati dallo Stato) e, soprattutto, farebbe dipendere l'autonomia impositiva regionale dalla scelta del legislatore statale.

Pertanto, se non si vuole che la legislazione dello Stato in materia tributaria sia – parafrasando Orwell – *più esclusiva* di quella (parimenti esclusiva) delle Regioni, si dovrebbe consentire di estendere la legislazione esclusiva regionale pure alla “manovrabilità” dei tributi derivati (anch'essi ora rientranti tra quelli “propri” delle Regioni ex art. 7 della legge n. 42/2009), da esercitarsi nell'ambito di un effettivo coordinamento, inteso in modo meno statalistico del passato e che dovrebbe, comunque, garantire l'invarianza del carico fiscale.

²⁷ R. DI MARIA, *Ripensare la natura...*, cit., p. 18.

²⁸ La lett. d) del citato art. 7 della legge n. 42/2009 per i tributi derivati e per le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali pone il principio della territorialità, il che, secondo E. BUGLIONE, *Articolo 7*, cit., p. 100, non sarebbe una novità visto che già adesso il gettito dei tributi derivati è «attribuito con i criteri indicati dalla norma citata». Per una visione critica di un certo modo di intendere il criterio della “territorialità”, cfr. L. RONCHETTI, *Federalismo fiscale...*, cit., C. DE FIORES, *Note critiche sul federalismo fiscale*, in *Costituzionalismo.it*, fasc. 2/2009 (anche con riferimento alla dottrina straniera, cfr. spec. nota 23) ed ora anche C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011, pp. 74-85 e dottrina ivi citata.

²⁹ Seppur «nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria».

³⁰ Si veda sul punto la recente sentenza della Corte costituzionale n. 50/2012.

