

Profili di diritto tributario nel contenzioso Stato-regioni*

di *Guido Rivosecchi* (Professore ordinario di Diritto costituzionale – Università LUMSA, Dipartimento di Giurisprudenza di Palermo)

SOMMARIO: 1. Introduzione: il contenzioso costituzionale in materia finanziaria e tributaria tra giudizio in via principale e giudizio in via incidentale. 2. Il quadro costituzionale di riferimento in materia di finanza e tributi. 3. Il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario nella giurisprudenza costituzionale. 4. Tributi regionali propri e tributi propri derivati nella giurisprudenza costituzionale. 5. *Segue*: la difficile determinazione dei tributi propri degli enti territoriali. 6. Autonomia tributaria e regioni a statuto speciale. 7. Considerazioni conclusive: giustizia tributaria e riparto di competenze tra Stato e regioni.

1. Introduzione: il contenzioso costituzionale in materia finanziaria e tributaria tra giudizio in via principale e giudizio in via incidentale

Ci si potrebbe anzitutto chiedere quale possa essere il senso e il significato, in un Seminario come quello odierno, di una relazione che si ripropone di focalizzare l'attenzione su alcuni profili del contenzioso tra Stato e regioni in materia finanziaria e tributaria, che, già da diversi anni, ha registrato un considerevole incremento nella giurisprudenza costituzionale.

Al riguardo, occorre anzitutto osservare che larga parte dei giudizi di costituzionalità degli ultimi anni, instaurati per ricorsi promossi in via principale, ha per oggetto norme statali di coordinamento della finanza pubblica e, tra l'altro, vede spesso quali parti le autonomie speciali.

La tendenza richiamata è da ultimo confermata dalla Relazione del Presidente della Corte costituzionale, Prof. Paolo Grossi, sulla giurisprudenza costituzionale del 2015 che ha sottolineato, tra l'altro, come la percentuale dei giudizi promossi in via principale definiti dalle pronunce della Corte sia ancora assai rilevante rispetto al

* Il presente contributo costituisce una versione rielaborata e ampliata della Relazione svolta al Corso "Istanze costituzionali e sovranazionali nel diritto tributario", promosso dalla Corte costituzionale e dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, e tenutosi a Roma, Palazzo della Consulta, 6-7 giugno 2016.

contenzioso costituzionale complessivo, anche se proporzionalmente inferiore, rispetto agli anni precedenti, a quella dei giudizi sollevati in via incidentale¹.

Inoltre, tra i giudizi instaurati per ricorso in via principale o per conflitto di attribuzione tra enti, risultano di particolare incidenza quelli che hanno ad oggetto norme statali in materia finanziaria o tributaria, o, in caso di conflitti tra enti territoriali, provvedimenti attuativi di disposizioni ascrivibili agli stessi ambiti materiali. Tutto ciò delinea un quadro di riferimento circa le più recenti tendenze del contenzioso costituzionale in materia di finanza e tributi assai cospicuo sul piano quantitativo e particolarmente rilevante su quello qualitativo, fornendo la misura dell'incidenza assunta, negli ultimi anni, dalle richiamate controversie tra Stato e regioni sul contenzioso costituzionale complessivo.

Ci si dovrebbe quindi preliminarmente interrogare sul significato del presente contributo in una Giornata di formazione principalmente rivolta ai giudici tributari, dal momento che la presente analisi, nell'accostarsi al contenzioso tributario tra Stato e regioni, non può che avere ad oggetto quasi esclusivamente profili relativi al giudizio di legittimità costituzionale in via principale, in cui, come è noto, l'accesso alla giustizia costituzionale è riservato allo Stato, alle regioni e alle Province autonome di Trento e di Bolzano.

In verità, ho raccolto con grande piacere l'invito che mi è stato rivolto – che mi onora particolarmente – tra l'altro perché credo che un approfondimento di questo tipo possa avere un senso ed essere utile anche e soprattutto in un Seminario di approfondimento come questo.

Bisogna infatti osservare che larga parte delle questioni di costituzionalità a cui mi riferirò nella presente relazione trovano origine in impugnazioni di volta in volta promosse dallo Stato o dalle regioni, ma è bene precisare che talora queste stesse censure di illegittimità costituzionale potrebbero essere sollevate anche in via incidentale. E' infatti appena il caso di ricordare che il giudice tributario può lamentare anche la lesione di parametri costituzionali che attengono al riparto di competenze tra Stato e regioni.

¹ Corte costituzionale, *Relazione del Presidente Paolo Grossi sulla giurisprudenza costituzionale del 2015*, Roma, Palazzo della Consulta, lunedì 11 aprile 2016, 4.

Occorre in altre parole rammentare che, pur nelle profonde differenze che intercorrono tra i due giudizi – astratto, quello instaurato in via principale, che consente allo Stato e alle regioni di presentare direttamente un ricorso di incostituzionalità; concreto, quello instaurato in via incidentale, che risente della prospettazione della questione da parte del giudice rimettente² – è indubbio che essi rispondano all’obiettivo comune di rimuovere dall’ordinamento la legge costituzionalmente illegittima³.

Da questo punto di vista, il principio di completezza della tutela costituzionale implica che il giudice tributario, al pari di qualsiasi altro giudice, con riguardo alle questioni di costituzionalità sollevate, possa evocare a parametro anche norme costituzionali attinenti al riparto di competenze⁴, qualora assuma che la disposizione di legge da applicarsi ai fini della definizione del giudizio principale possa ritenersi lesiva di parametri costituzionali volti a definire le competenze rispettivamente spettanti al legislatore statale e a quello regionale in materia tributaria, censurando davanti alla Corte costituzionale i relativi vizi della legge.

Tanto premesso, cercherò di fornire un’illustrazione del quadro costituzionale di riferimento in materia di finanza e tributi, con riguardo al riparto di competenze e ai rapporti tra Stato e regioni in materia finanziaria, per poi soffermarmi sul coordinamento del sistema tributario nella giurisprudenza costituzionale, focalizzando l’attenzione sulla distinzione tra tributi propri derivati, disciplinati dalla legge statale e il cui gettito spetta all’ente territoriale, e tributi regionali propri, istituiti e disciplinati da fonte di autonomia, per verificare la difficoltà di giungere alla determinazione di questi ultimi. Infine, dopo aver approfondito alcune delle questioni inerenti all’autonomia tributaria degli enti territoriali a ordinamento differenziato – di particolare rilievo nel sistema delle autonomie territoriali, specie per come emerge dal contenzioso costituzionale negli ultimi anni –, svolgerò qualche considerazione conclusiva sulla giustizia tributaria in relazione al riparto di competenze tra Stato e regioni.

2. Il quadro costituzionale di riferimento in materia di finanza e tributi

² Cfr., ad esempio, A. Ruggeri – A. Spadaro, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, IV ed., Torino, Giappichelli, 2008, 178.

³ Cfr. G. Zagrebelsky – V. Marcenò, *Giustizia costituzionale*, Bologna, il Mulino, 2012, 266 ss.

⁴ Cfr., ad esempio, A. Cerri, *Corso di giustizia costituzionale*, IV Ed., Milano, Giuffrè, 2008, 289.

Muovendo dal quadro costituzionale di riferimento, si può osservare che, alla luce del vigente Titolo V della parte II della Costituzione, alla piena valorizzazione dell'autonomia finanziaria e tributaria, insita nell'assetto policentrico della Repubblica delle autonomie, corrisponde l'affermazione di inderogabili istanze unitarie che vengono a permeare la Carta costituzionale sia sul piano istituzionale, sia su quello funzionale, facendo assurgere il canone del coordinamento del sistema tributario ad architrave della costituzione finanziaria delineata dallo stesso Titolo V Cost.⁵.

Ai "principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario", espressamente richiamati dall'art. 119, secondo comma, Cost., si aggiungono infatti il limite dell'"armonia con la Costituzione"; i principi di coesione e di solidarietà sociale di cui all'art. 119, quinto comma, Cost.; il principio della necessaria correlazione tra funzioni e risorse attribuite a ciascun ente territoriale, di cui all'art. 119, quarto comma, Cost.⁶; il carattere integrativo e complementare – rispetto ai tributi propri e alle compartecipazioni al gettito di tributi erariali – del fondo perequativo, di cui all'art. 119, terzo comma, Cost., volto ad assicurare il finanziamento integrale delle funzioni attribuite ai diversi livelli territoriali di governo; il carattere sussidiario delle risorse aggiuntive e degli interventi speciali di cui all'art. 119, quinto comma, Cost., finalizzati a costituire ulteriore (anche se straordinaria) garanzia rispetto alla rimozione degli squilibri territoriali⁷.

In altre parole, il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario risponde alle imprescindibili esigenze di mantenere l'unitarietà del sistema tributario rispetto alla tutela di interessi di rilievo nazionale e di quelli posti dal diritto dell'Unione europea. Nei richiamati principi di coordinamento il quadro costituzionale individua quindi uno degli elementi portanti e una sorta di condizione preliminare ai fini dei seguenti obiettivi: rendimento della programmazione e gestione delle risorse disponibili; erogazione delle prestazioni pubbliche in base al principio di eguaglianza su tutto il territorio nazionale; rispetto dei vincoli sovranazionali, e segnatamente di quelli

⁵ In questo senso, ad esempio, G.M. Salerno, *Alcune riflessioni sulla nuova costituzione finanziaria della Repubblica*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2007, 119 ss.

⁶ Su cui v., da ultimo, in maniera significativa, la sentenza n. 188 del 2015.

⁷ In questo senso, A. Brancasi e F. Merloni, *Politiche statali, politiche regionali e autonomia politico-amministrativa e finanziaria degli enti territoriali*, in *Le regioni*, 2009, 18 ss.; nonché, volendo, G. Rivosecchi, *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica tra patto di stabilità, patto di convergenza e determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali*, in *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica*, Atti del Convegno di Cagliari 15-16 ottobre 2010 (aggiornati con riferimenti alle principali novità successivamente intervenute), a cura di L. Cavallini Cadeddu, Napoli, Jovene, 2012, 50.

posti dal diritto dell'Unione europea, rispetto alle forme di elaborazione e attuazione della politica tributaria e di bilancio⁸.

Al fine di comprendere il ruolo della Corte costituzionale nel contenzioso tributario tra Stato e regioni, occorre anzitutto ricordare che la Costituzione afferma la piena garanzia dell'autonomia e responsabilità di tutti gli enti territoriali sia sul lato delle entrate, sia su quello delle spese, senza rinvio alcuno alla legge della Repubblica (art. 119, primo comma, Cost.). Al riguardo, è stato opportunamente osservato che si tratta di una sfera direttamente delimitata dalla disposizione costituzionale in parola e che non può quindi essere in alcun modo negata o compressa⁹. Tale garanzia è temperata dai principi cooperativi, solidaristici e di perequazione, a più riprese ribaditi dal Titolo V della Parte II della Costituzione¹⁰.

In secondo luogo, quale elemento pregnante del nuovo assetto della finanza e dei tributi tra i diversi livelli territoriali di governo¹¹, occorre ricordare che l'art. 119 Cost. prevede la piena disponibilità di risorse per tutte le autonomie territoriali (art. 119, secondo comma, Cost.), affermando, nel contempo, la facoltà di stabilire e applicare "tributi ed entrate propri" (art. 119, secondo comma, Cost.). Ne consegue che la legge regionale può entrare a pieno titolo nella legislazione impositiva, anche se nei limiti dei principi di coordinamento del sistema tributario che discendono dagli art. 5 e 117, terzo comma, Cost. Già all'indomani dell'entrata in vigore del Titolo V del 2001, la giurisprudenza costituzionale ha confermato siffatta interpretazione dei principi di coordinamento del sistema tributario posti dalla legge statale e della loro idoneità a delimitare l'esercizio delle competenze di rilievo tributario attribuite agli enti territoriali¹².

In terzo luogo, l'art. 119, terzo comma, Cost. riserva alla legge dello Stato la disciplina di un fondo perequativo senza vincolo di destinazione per i "territori con

⁸ In questa chiave di lettura, tra gli altri, F. Sorrentino, *Riflessioni preliminari sul coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, in *Studi in onore di Franco Modugno*, Napoli, Edizioni Scientifiche, 2011, 3425 ss.; G.M. Salerno, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio: vincoli e limiti all'autonomia finanziaria delle Regioni*, in *Quad. cost.*, 2012, 564 ss.

⁹ Così, G.M. Salerno, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio*, cit., 566.

¹⁰ Cfr., per tutti, A. Brancasi, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003, 41 ss.

¹¹ Per riprendere l'espressione di R. Bifulco, *Le relazioni intergovernative finanziarie negli Stati composti tra costituzione, politiche costituzionali e politiche di maggioranza*, in *Federalismi fiscali e Costituzioni*, a cura di V. Atripaldi – R. Bifulco, Torino, Giappichelli, 2001, 1 ss.

¹² Cfr., ad esempio, sentenza n. 37 del 2004, spec. punto n. 5 del "Considerato in diritto".

minore capacità fiscale per abitante”, al fine di attenuare le asperità e gli squilibri territoriali che caratterizzano un sistema come quello italiano¹³.

Dal complesso dei mezzi di finanziamento così istituiti per le autonomie territoriali consegue che ciascun ente è chiamato all'autosufficienza finanziaria mediante tre canali: tributi propri; compartecipazioni al gettito di tributi erariali riscontrabili sul territorio secondo il criterio della territorialità dell'imposta – principio maggiormente innovativo, sotto il profilo del federalismo fiscale – e risorse derivanti dal fondo perequativo¹⁴. Le tre componenti devono coprire integralmente le spese che ciascun ente territoriale è chiamato a sostenere, secondo il fondamentale principio del finanziamento integrale delle funzioni (art. 119, quarto comma, Cost.). Quanto alla questione se la norma costituzionale in parola debba intendersi in termini prevalentemente “prescrittivi”, volta, cioè, ad assicurare il *quantum* delle risorse necessarie allo svolgimento delle funzioni affidate a ciascun livello territoriale di governo, così presupponendo la perequazione integrale che dovrebbe consentire a tutti gli enti territoriali di assicurare il finanziamento integrale delle funzioni, o in termini “meramente descrittivi”, vale a dire nel senso di non implicare, in sé, alcuna indicazione sull'ammontare del fondo perequativo, così lasciando alla disponibilità degli enti territoriali (e alla capacità fiscale dei territori) la garanzia del finanziamento integrale delle funzioni¹⁵, ci sembra che la giurisprudenza costituzionale tenda ad avvalorare la prima delle due interpretazioni prospettate, avendo la Corte assicurato la giustiziabilità dell'art. 119, quarto comma, Cost. sotto il profilo della necessaria correlazione quantitativa tra funzioni e risorse affidate ai diversi livelli territoriali di governo¹⁶.

¹³ In questo senso, cfr. A. Brancasi, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali di fronte ai vincoli europei ed alla riforma costituzionale sul “pareggio di bilancio”*, in *Le Regioni*, 2014, 50 s.

¹⁴ Sul punto, cfr. Astrid, *L'attuazione del federalismo fiscale. Una proposta*, a cura di F. Bassanini e G. Macciotta, Bologna, Il mulino, 2003, 6 ss.

¹⁵ Su cui si vedano le considerazioni di A. Brancasi, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali di fronte ai vincoli europei*, cit., 51 s.

¹⁶ Anche se il modello relativo all'assetto della finanza e dei tributi delineato dall'art. 119 Cost. rimane sufficientemente “aperto”. Peraltro, quando la Corte costituzionale ha accolto questioni promosse in riferimento all'art. 119, quarto comma, Cost., è stata affermata la giustiziabilità del precetto in parola, circa la necessaria correlazione in senso quantitativo tra funzioni e risorse allocate ai diversi enti territoriali. Ci si riferisce, ad esempio, alla sentenza n. 22 del 2012, con la quale la Corte ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 2, comma 2-*quater*, del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie), convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 26 febbraio 2011, n. 10, nella parte in cui introduce i commi 5-*quater* e 5-*quinquies*, primo periodo, nell'art. 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225 (Istituzione del Servizio nazionale della protezione civile), così consentendo al Presidente della Regione interessata da eventi calamitosi di deliberare aumenti dei

Le disposizioni richiamate, unite alle norme costituzionali sull'autonomia patrimoniale e di investimento degli enti territoriali (art. 119, quinto e sesto comma, Cost.) e a quelle sui poteri sostitutivi (art. 117, quinto comma, e 120, secondo comma, Cost.), delineano il quadro di riferimento nel processo di attuazione dell'art. 119 Cost. e dell'intero Titolo V Cost. messo in moto dalla legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), e dai relativi decreti legislativi attuativi, fornendo solido ancoraggio costituzionale alla funzione di coordinamento del sistema tributario.

Da un primo punto di vista, all'autonomia finanziaria e tributaria predicata per tutti i livelli di governo dall'art. 119, primo comma, Cost., corrisponde una differenziata potestà normativa: potestà legislativa esclusiva dello Stato (art. 117, secondo comma, lett. e), Cost., sul "sistema tributario e contabile dello Stato" e sulla "perequazione delle risorse finanziarie"), potestà concorrente regionale (art. 117, terzo comma, Cost., sull'"armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario"¹⁷) e potestà regolamentare degli enti locali, sia pure con tutti i limiti indicati dalla giurisprudenza costituzionale, la quale, già all'indomani dell'entrata in vigore del Titolo V del 2001, ha negato che la disciplina del sistema tributario degli enti locali spetti alla potestà legislativa residuale delle regioni¹⁸. Di conseguenza, viene posta un'esigenza indefettibile di coordinamento da parte del legislatore, in quanto, in ragione della riserva di legge *ex art. 23 Cost.* – che comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno le norme di "base" della prestazione¹⁹ – l'effettivo spazio normativo a disposizione della potestà regolamentare

tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote attribuite alla regione, qualora il bilancio dell'ente territoriale non rechi le disponibilità finanziarie sufficienti per effettuare le spese conseguenti alla situazione di emergenza. In quella pronuncia, infatti, il Giudice delle leggi ha accolto, tra l'altro, le questioni promosse da numerose regioni ricorrenti in riferimento al quarto comma dell'art. 119 Cost., sotto il profilo del legame necessario tra le entrate delle regioni e le funzioni delle stesse, poichè, con la norma impugnata, lo Stato, pur trattenendo per sé le funzioni in materia di protezione civile, ne accollava i costi alle regioni stesse (cfr. sentenza n. 22 del 2012, punti n. 5.3 e 5.4 del "Considerato in diritto").

¹⁷ Anche se, per effetto dell'art. 3 della legge costituzionale n. 1 del 2012 la materia "armonizzazione dei bilanci pubblici" è transitata dai titoli di competenza concorrente a quelli di potestà legislativa esclusiva dello Stato.

¹⁸ Cfr., ad esempio, sentenze n. 296 del 2003; n. 37 del 2004, punto n. 6 del "Considerato in diritto".

¹⁹ Sul punto, cfr. A. Fedele, *Art. 23*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Art. 22-23, Rapporti civili, Bologna-Roma, Zanichelli-Il Foro italiano, 1978, 29 ss.

degli enti locali viene fissato dalla legislazione statale e da quella regionale nelle materie di rispettiva competenza²⁰.

Analogamente, gli altri principi e norme costituzionali richiamati finiscono per presupporre l'esercizio di funzioni di coordinamento del sistema tributario ai sensi dell'art. 117, terzo comma, Cost., le quali hanno trovato ulteriore conferma nelle esigenze unitarie e in quelle di leale collaborazione insite anche nell'attuazione dell'art. 119 Cost., nonché, nella fase più recente, nei rinnovati parametri costituzionali (art. 81, 97, 117 e 119 Cost.), come modificati dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale).

3. Il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario nella giurisprudenza costituzionale

Di fronte a questa scissione tra potestà impositiva propria di ciascun livello di governo e differenziata potestà legislativa, la Corte costituzionale, svolgendo in questo come in altri ambiti materiali una delicata funzione di supplenza²¹, ha individuato, nella legge generale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, la precondizione per poter procedere all'attuazione del disegno autonomistico²², sottolineando la necessità di estendere i principi di coordinamento all'intero sistema delle autonomie territoriali – anche, sia pure sotto taluni profili e nel rispetto degli Statuti e delle norme di attuazione, in espresso riferimento alle autonomie speciali – al fine di conseguire l'equilibrio unitario della finanza pubblica e preservare le istanze unitarie del sistema tributario²³.

²⁰ In questo senso, si veda la sentenza n. 30 del 2005, nella quale la Corte afferma l'esigenza di delimitare l'ambito riservato alla potestà regolamentare di Stato e regioni nelle materie di rispettiva competenza.

²¹ “Non richiesta e non gradita”, come ebbe a definirla l'allora Presidente della Corte costituzionale Gustavo Zagrebelsky nella Conferenza stampa annuale per il 2003. Al riguardo, cfr. U. De Siervo, *Il regionalismo italiano fra i limiti della riforma del Titolo V e la sua mancata attuazione*, in www.issirfa.cnr.it; C. Salazar, *Politicità e asimmetria nel giudizio in via principale: un binomio in evoluzione?*, in Corte costituzionale, *I ricorsi in via principale*, Atti del Seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 19 novembre 2010, Milano, Giuffrè, 2011, 69 s. Secondo S. Mangiameli, *La nuova parabola del regionalismo italiano tra crisi istituzionale e necessità di riforme*, in Id., *Le Regioni italiane tra crisi globale e neocentralismo*, Milano, Giuffrè, 2013, 102, anche la crescita della conflittualità costituzionale tra lo Stato e le Regioni è la “conseguenza diretta dell'inversione dei ruoli tra il legislatore statale e la Corte costituzionale, in quanto il primo, resistendo all'applicazione delle nuove disposizioni costituzionali, ha di fatto demandato al giudice costituzionale il compito di attuare in forma giudiziale il nuovo Titolo V”.

²² Cfr., in particolare, sentenza n. 37 del 2004.

²³ Cfr., *ex plurimis*, sentenze n. 267 del 2006; n. 179 del 2007; n. 60 del 2013; n. 221 del 2013, n. 23 e n. 88 del 2014; n. 19 e 141 del 2015.

A partire dalla sentenza n. 37 del 2004, la Corte ha infatti affermato che l'attuazione dell'art. 119 Cost. – e, più in generale, del Titolo V Cost.²⁴ – richiede la necessaria premessa dell'intervento di coordinamento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, deve non soltanto fissare i principi cui il legislatore regionale è tenuto ad attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, definendo, nel contempo, gli spazi e i limiti entro i quali può esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali.

In effetti, sul versante del coordinamento del sistema tributario degli enti territoriali, la giurisprudenza costituzionale si è costantemente mossa lungo la direttrice di armonizzare la potestà impositiva di regioni ed enti locali con le esigenze di coordinamento che rispondono a istanze unitarie, soprattutto nell'inerzia del legislatore rispetto alla determinazione dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario. La Corte ha infatti costantemente affermato che, contrariamente alle altre materie di potestà concorrente²⁵, detti principi non sono desumibili dalla legislazione esistente, perché “incorporati in un sistema di tributi governato dallo Stato”²⁶.

In questa prospettiva, il Giudice delle leggi, all'indomani dell'entrata in vigore del Titolo V Cost., ha escluso l'immediata attivazione della potestà impositiva di regioni ed enti locali. In effetti la Corte, nel dichiarare la conformità a Costituzione delle norme statali su IRAP, ICI e addizionale IRPEF, ha anzitutto affermato che:

a) la potestà impositiva degli enti territoriali, ridefinita dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione), può essere esercitata soltanto nei confronti dei tributi propri di tali enti;

b) sono qualificabili come tributi regionali propri esclusivamente quelli istituiti e disciplinati da fonte regionale²⁷.

All'opposto, in caso di impugnazioni statali avverso leggi regionali istitutive di tributi “propri”, nel senso chiarito dalla summenzionata giurisprudenza costituzionale,

²⁴ In base allo stesso nesso tra attuazione dell'art. 119 Cost. e attuazione dell'intero Titolo V Cost., delineato dalla Corte costituzionale, la quale, ad esempio nella sentenza n. 370 del 2003, ha affermato che “appare evidente che la attuazione dell'art. 119 Cost. sia urgente al fine di concretizzare davvero quanto previsto nel nuovo Titolo V della Costituzione, poiché altrimenti si verrebbe a contraddire il diverso riparto di competenze configurato dalle nuove disposizioni; inoltre, la permanenza o addirittura la istituzione di forme di finanziamento delle Regioni e degli enti locali contraddittorie con l'art. 119 della Costituzione espone a rischi di cattiva funzionalità o addirittura di blocco di interi ambiti settoriali”.

²⁵ Sentenza n. 282 del 2002.

²⁶ Sentenza n. 37 del 2004.

²⁷ Sentenze n. 296 del 2003 e n. 311 del 2003.

la Corte ha fatto salve le norme regionali non già ritenendole conformi alle norme statali da essa stessa precedentemente qualificate come principi di coordinamento del sistema tributario, ma in virtù del fatto che il potere di istituire i tributi in parola è stato conferito alla regione da un intervento di coordinamento dei tributi locali da parte del legislatore statale²⁸.

In definitiva, nel delineare gli ambiti di competenza rispettivamente di Stato e regioni nella disciplina dell'IRAP e dell'addizionale IRPEF, non possono non rilevarsi alcune oscillazioni della giurisprudenza costituzionale avente ad oggetto le norme statali di coordinamento del sistema tributario, spiegabili alla luce della necessità di “stabilizzare” l'interpretazione del quadro costituzionale sull'autonomia tributaria all'indomani dell'entrata in vigore del Titolo V²⁹. Infatti, le sentenze n. 37 e n. 241 del 2004 ascrivono alla potestà legislativa statale di coordinamento le modifiche apportate (dalle disposizioni di legge statale impugnate) alla previgente disciplina dei due tributi summenzionati, ma soltanto sino all'approvazione delle nuove norme di principio ai fini del coordinamento del sistema tributario, e affermano, nel contempo, il divieto di sopprimere, nell'esercizio della potestà di coordinamento, gli spazi di autonomia tributaria già riconosciuti dalle leggi statali. Al contrario, la sentenza n. 381 del 2004, nel rigettare le censure regionali avverso disposizioni di legge statale che sospendevano – sino al riordino complessivo dell'assetto dei tributi regionali e locali – la potestà degli enti territoriali di determinare le aliquote di questi due tributi, ha di fatto consentito alla disciplina statale di sopprimere spazi di autonomia già precedentemente riconosciuti dal legislatore statale a regioni ed enti locali³⁰.

La giurisprudenza costituzionale ha quindi sostanzialmente distinto regole di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario in senso *statico* e regole di coordinamento in senso *dinamico*. Sono riconducibili alla prima categoria quelle regole di coordinamento funzionali a edificare l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali, mediante la determinazione degli ambiti materiali di entrata e di spesa delle autonomie, che la Corte aveva “congelato” da un lato negando il libero dispiegarsi della potestà concorrente come invece accaduto nelle altre materie dell'art. 117, terzo

²⁸ Sentenza n. 297 del 2003.

²⁹ In questa prospettiva, cfr. A. Brancasi, *Per “congelare” la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, in *Giur. cost.*, 2003, 2562 ss., spec. 2564.

³⁰ Cfr. A. Brancasi, *Per “congelare” la potestà impositiva delle Regioni*, cit., 2563 s.

comma, Cost., e, dall'altro, non riconoscendo la sussistenza di una potestà legislativa regionale residuale sui tributi degli enti locali, con ciò presupponendo, su entrambi i versanti, l'approvazione della legge generale di coordinamento del sistema tributario³¹.

Il coordinamento in senso *statico* è quindi finalizzato a porre i principi fondamentali del sistema tributario, per i quali – sin dalle prime sentenze della Corte costituzionale sull'art. 119 Cost. – è previsto un regime differenziato dai principi fondamentali delle altre materie ascrivibili alla potestà concorrente.

In questo modo, il Giudice delle leggi ha fornito un contributo decisivo a definire e stabilizzare gli ambiti materiali di entrata e di spesa degli enti territoriali, in quanto tali meritevoli di essere disciplinati in Costituzione o nelle leggi ordinarie di riforma (come la legge n. 42 del 2009), rispetto ai quali procedere all'attuazione delle norme costituzionali sull'autonomia tributaria degli enti territoriali. Tale funzione si esprime nella determinazione delle regole fondamentali del sistema tributario, poste in parte in Costituzione, in parte nelle leggi di contabilità (legge n. 196 del 2009 e legge n. 39 del 2011) e nella legge n. 42 del 2009 sul c.d. federalismo fiscale (nonché nei relativi decreti legislativi attuativi).

Assumono invece i caratteri di regole di coordinamento in senso *dinamico* quelle mutevoli nel tempo, che definiscono l'apporto quantitativo e qualitativo delle autonomie territoriali al mantenimento dei vincoli al governo dei conti pubblici: dal rispetto dei saldi di finanza pubblica determinati sulla base degli obiettivi parametrici concordati in sede europea, al patto di stabilità interno, al patto di convergenza³².

Risultano ascrivibili a questa seconda categoria l'insieme delle disposizioni volte ad assicurare l'armonico orientamento di determinate istituzioni verso fini comuni, pur essendo quelle regole stesse finalizzate a mantenere l'autonomia dei soggetti interessati³³. Nella fattispecie del coordinamento della finanza pubblica e del

³¹ Per un approfondimento, sia consentito rinviare a G. Rivosecchi, *Il coordinamento della finanza pubblica: dall'attuazione del Titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, in *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e evoluzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, a cura di S. Mangiameli, Milano, Giuffrè, 2014, 156 ss.

³² Per uno sviluppo di questa prospettiva, alla stregua della giurisprudenza costituzionale, cfr. A. Brancasi, *I due scrutini sul funzionamento dinamico del federalismo fiscale: autonomia finanziaria ed obbligo di copertura degli oneri posti a carico di altri enti del settore pubblico*, in *Giur. cost.*, 2006, 1425 s.; Id., *Ambito e regole del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, in *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica*, cit., 3 ss., spec. 5 s.; nonché, se si vuole, G. Rivosecchi, *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica*, cit., 48 ss.

³³ Cfr. V. Bachelet, voce *Coordinamento*, in *Enc. dir.*, X, Milano, Giuffrè, 1962, 631 e 633.

sistema tributario, sembrano riconducibili a questa tipologia le disposizioni sul processo di convergenza delle finanze pubbliche, messo in moto dalle richiamate leggi n. 42 del 2009 e n. 196 del 2009, e, successivamente, dalla legge costituzionale n. 1 del 2012, destinato a mutare nel corso del tempo – generalmente con una periodicità di tipo annuale, essendo definite nella legge di stabilità, anche se le più recenti esperienze di flessibilizzazione del patto di stabilità interno postulano un arco temporale più ampio, per consentire variazioni compensative sia a livello geografico sia intertemporale, da ultimo anche con la revisione dell’art. 119 Cost.³⁴ – al fine di garantire l’adeguamento del sistema finanziario e tributario agli obiettivi previsti in termini di governo dei conti pubblici³⁵.

Da queste ultime, si distinguono – come si accennava – le regole di coordinamento in senso *statico*, volte piuttosto a indicare l’insieme delle disposizioni, generalmente collocate in fonti sovraordinate rispetto alle prime, orientate alla predeterminazione delle sfere materiali di rispettiva spettanza dei soggetti partecipi del coordinamento. Nella fattispecie della finanza e dei tributi, si tratta delle disposizioni volte all’individuazione delle tipologie di entrata e degli ambiti di spesa affidati agli enti territoriali, generalmente riconducibili a fonti di rango costituzionale o a leggi di sistema.

Da ciò segue la necessità di dover distinguere le regole di coordinamento del sistema tributario in senso statico da quelle in senso dinamico non in base al contenuto delle disposizioni, ma in base alle funzioni da esse materialmente svolte³⁶.

³⁴ L’art. 4 della richiamata legge costituzionale n. 1 del 2012 ha infatti modificato l’art. 119 Cost., introducendo, al primo comma, il principio dell’equilibrio dei bilanci degli enti territoriali, e, al sesto comma, la facoltà di prevedere piani di ammortamento “a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l’equilibrio di bilancio”.

³⁵ In questo senso, M. Barbero, *La “territorializzazione” del patto di stabilità interno*, in *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica*, cit., 227 ss., spec. 246 ss. Più in generale, sugli elementi di flessibilità nel riparto di competenze, cfr. G. Falcon, *Modello e transizione nel nuovo Titolo V della Parte seconda della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, 1252 ss.; F. Benelli, *La “smaterializzazione” delle materie. Problemi teorici ed applicativi del nuovo Titolo V della Costituzione*, Milano, Giuffrè, 2006, passim, spec. 122 ss.; V. Onida, *Il giudice costituzionale e i conflitti fra legislatori locali e centrali*, in *Le Regioni*, 2007, 20 ss.; G. Di Cosimo, *Materie (riparto di competenza)*, in *Dig. disc. pubbl.*, III Aggiornamento, I tomo, Torino, Utet, 2008; M. Belletti, *Percorsi di ricentralizzazione del regionalismo italiano nella giurisprudenza costituzionale. Tra tutela di valori fondamentali, esigenze strategiche e di coordinamento della finanza pubblica*, Roma, Aracne, 2012, 224 ss.; S. Calzolaio, *Il cammino delle materie nello Stato regionale. La definizione delle competenze legislative nell’ordinamento costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2012, 186 ss. e 255 ss.

³⁶ Sul punto, si vedano ancora le considerazioni di V. Bachelet, voce *Coordinamento*, cit., 632, secondo il quale “di coordinamento deve parlarsi piuttosto nei confronti delle attività, che non dei singoli atti”. Per una prima distinzione tra regole statiche e regole dinamiche del coordinamento della finanza delle

Da questo punto di vista, la giurisprudenza costituzionale ha riconosciuto, a partire dall'art. 119 Cost., delle istanze di coordinamento sostanzialmente inderogabili anche da parte delle autonomie speciali³⁷. Questo approccio appare, tra l'altro, sostanzialmente in linea con il necessario processo di adeguamento dell'ordinamento ai vincoli europei al governo dei conti pubblici posti dal patto di stabilità, espressamente costituzionalizzati dall'art. 117, primo comma, Cost., e con le relative regole sul riparto di responsabilità finanziaria tra i diversi livelli di governo.

In particolare, quanto al sistema tributario, la giurisprudenza costituzionale, muovendo dal presupposto che l'art. 117, secondo comma, lett. e), Cost. assume come oggetto della competenza legislativa esclusiva statale tutta la materia del "sistema tributario dello Stato", ha riconosciuto alle regioni una potestà impositiva soltanto in via residuale: al fine, cioè, di istituire tributi regionali propri in senso stretto³⁸.

Basti richiamare ancora quella giurisprudenza che non consente il dispiegarsi della potestà legislativa regionale concorrente in materia tributaria senza la preventiva adozione di una legge che determini i principi fondamentali della materia³⁹, apparentemente in deroga rispetto ad un consolidato orientamento del Giudice delle leggi, maturato sia nell'originario, sia nel Titolo V del 2001. Una giurisprudenza, quest'ultima, che, in realtà, ben può spiegarsi giacché la Corte afferma di non poter desumere principi fondamentali del sistema tributario dalla legislazione vigente, atteso che – come già sottolineato – essi risultano "incorporati", per così dire, "in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato"⁴⁰. Sicché, secondo la Corte, deve essere rigettata la tesi, secondo cui la materia del "sistema tributario degli enti locali" spetterebbe alla potestà legislativa "residuale" delle Regioni, ben potendo il legislatore

autonomie territoriali, nell'accezione sopra richiamata, si veda ancora A. Brancasi, *I due scrutini sul funzionamento dinamico del federalismo fiscale*, cit., 1425.

³⁷ Tra le sentenze più significative, cfr. n. 179 del 2007; n. 60 del 2013; n. 88 del 2014; n. 19, n. 65, n. 77, n. 82, n. 89 e n. 155 del 2015. Sull'estensione di principi di coordinamento del sistema tributario alle autonomie speciali, cfr. G.C. De Martin e G. Rivosecchi, *Coordinamento della finanza territoriale e autonomie speciali alla luce della legge n. 42 del 2009 (Commento all'art. 27)*, in *Il federalismo fiscale*, a cura di V. Nicotra, F. Pizzetti, S. Scozzese, Roma, Donzelli, 2009, 338 s.; nonché G. Rivosecchi, *Finanza delle autonomie speciali e vincoli di sistema*, in *Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, www.rivistaaic.it, fasc. n. 1/2016.

³⁸ Al riguardo, cfr. F. Gallo, *I principi del federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1/2012, 13; Id., *I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel federalismo fiscale*, in *Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive*, Atti del convegno tenuto a Bari il 6 luglio 2012, a cura di A. Uricchio, Bari, Cacucci Editore, 2013, 33.

³⁹ Sentenza n. 37 del 2004.

⁴⁰ Sentenza n. 37 del 2004.

statale dettare disposizioni di principio “in materia di tributi locali o devoluti agli enti locali (che si tratti dell’imposta sulla pubblicità o dell’ICI o dell’addizionale all’IRPEF)”. Queste norme, in altre parole, “recano modifiche particolari ad aspetti di tali tributi che già erano oggetto di specifica disciplina in preesistenti leggi statali, e sui quali quindi il legislatore statale, come si è detto, conserva potere di intervento, fino alla definizione delle premesse del nuovo sistema impositivo delle Regioni e degli enti locali”⁴¹.

In tal modo, viene posto un regime differenziato per i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario rispetto a quelli delle materie di potestà concorrente, in quanto i primi sono riconducibili a ben più pregnanti istanze unitarie, al di là, cioè, della necessaria determinazione di principi fondamentali nelle materie di potestà concorrente.

Si pensi ancora a quella giurisprudenza che tende a respingere le interpretazioni “regionaliste” orientate a riconoscere una potestà legislativa residuale sul sistema tributario degli enti territoriali⁴², o a quella giurisprudenza che tende ad avvalorare un’interpretazione eccessivamente centralistica del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, con forti limitazioni di spesa agli enti autonomi, anche in riferimento all’impiego di risorse proprie⁴³, giudicando conformi a Costituzione – proprio in quanto riconducibili ai principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario – disposizioni dettate dal legislatore statale (prevalentemente in leggi finanziarie e, dal 2009, in leggi di stabilità) incidenti in modo penetrante sull’autonomia finanziaria degli enti territoriali, spesso configurandole come riflesso del necessario coordinamento finanziario degli enti autonomi sotto la spinta dei vincoli posti dal diritto dell’Unione europea⁴⁴. Al riguardo, si pensi alle diverse declinazioni del patto di stabilità interno che si sono susseguite dal 1998 – anno in cui è stato, per la prima volta, previsto l’istituto – ad oggi⁴⁵. Al di là delle diverse formulazioni, può comunque osservarsi che un conto è l’individuazione del limite massimo all’entità dei disavanzi, coerente con i vincoli imposti dal patto di stabilità europeo; un altro conto sono i limiti

⁴¹ Così, sentenza n. 36 del 2006, punto n. 6 del “Considerato in diritto”.

⁴² Cfr. sentenze n. 296, n. 297 e n. 311 del 2003. Nel senso sopra richiamato, cfr., invece, F. Gallo, *I principi del federalismo fiscale*, cit., 19.

⁴³ Sentenza n. 289 del 2008.

⁴⁴ Sentenze n. 4, n. 17 e n. 36 del 2004.

⁴⁵ Per un approfondimento, sia consentito rinviare a G. Rivosecchi, *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica*, cit., 53 ss.

alla crescita di determinati comparti di spesa corrente rispetto al precedente esercizio finanziario, oltre ad altre misure a vario titolo ancor più restrittive⁴⁶, anche in materia tributaria, tra l'altro nella più recente fase della crisi economico-finanziaria spesso introdotte mediante un largo ricorso alla decretazione d'urgenza.

Analogamente, ancora sul lato delle entrate, la Corte costituzionale ha poi vietato ogni doppia imposizione regionale sul medesimo presupposto statale, negando, al contempo, la legittimità di interventi autonomi delle Regioni sulle basi imponibili e sulle aliquote di tributi stabiliti da leggi statali⁴⁷.

La giurisprudenza costituzionale ha quindi ravvisato nella legge di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario la condizione preliminare ai fini dell'attuazione dell'art. 119 Cost. e dell'intero Titolo V della Parte II della Costituzione.

Come per la difficile individuazione dei principi fondamentali nelle materie di potestà legislativa concorrente, espressione di rilevanti istanze unitarie, insuscettibili di frazionamento⁴⁸, *a fortiori* per il coordinamento del sistema tributario la Corte costituzionale si è trovata di fronte a vincoli e limiti opponibili all'intera finanza pubblica, espressione di istanze di carattere unitario. Ciò ha favorito quella interpretazione finalistica ed espansiva che ha valorizzato il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario come clausola trasversale nel riparto delle competenze⁴⁹, peraltro in linea con gli elementi desumibili dal diritto positivo e con i principi costituzionali⁵⁰. Si pensi, soltanto a titolo di esempio, alla riserva di legge posta dall'art. 119, secondo comma, Cost., la quale impone che il coordinamento finanziario sia legificato, non potendo quindi lo Stato esercitare tale funzione mediante atti amministrativi privi di esplicito fondamento legislativo o comunque non

⁴⁶ In questo senso, cfr., ad esempio, C. Pinelli, *Patto di stabilità interno e finanza regionale*, in *Giur. cost.*, 2004, 515 s.

⁴⁷ Cfr. F. Gallo, *I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel federalismo fiscale*, cit., 34. Sul punto, sia consentito rinviare anche a G. Rivosecchi, *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, vol. XX, n. 1/2010, 55.

⁴⁸ Cfr., ad esempio, F. Benelli, *La "smaterializzazione" delle materie*, cit., 122 ss.; M. Belletti, *Percorsi di ricentralizzazione del regionalismo italiano nella giurisprudenza costituzionale*, cit., 213 ss.

⁴⁹ Cfr., ad esempio, S. Calzolaio, *Il cammino delle materie nello Stato regionale*, cit., 224 s., secondo il quale "una vera e propria materia trasversale nelle competenze concorrenti è la 'armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica'".

⁵⁰ Al riguardo, una pregnante analisi è in S. Mangiameli, *La nuova parabola del regionalismo italiano tra crisi istituzionale e necessità di riforme*, cit., 110 ss.

sufficientemente circoscritti nella loro discrezionalità dalla legge stessa. L'esercizio di forme di coordinamento del sistema tributario da parte dello Stato trova quindi – anche nella fase antecedente alla legge costituzionale n. 1 del 2012, che ha rappresentato un considerevole ampliamento dei parametri, come si vedrà appresso – un duplice radicamento costituzionale: non soltanto nell'art. 117, terzo comma, Cost., ma anche nell'art. 119 Cost., spettando al legislatore statale – proprio in virtù della richiamata riserva di legge – l'individuazione di principi che disciplinano il sistema finanziario e tributario della Repubblica⁵¹.

Tutto ciò – come risulta dall'analisi della giurisprudenza costituzionale⁵² – finisce per postulare spazi ulteriori per la legge statale, la quale acquista la facoltà di utilizzare le tecniche di interferenza e di parziale sovrapposizione rispetto ad ambiti materiali riconducibili alla potestà legislativa regionale, secondo quella “concorrenza delle competenze”, avallata dalla giurisprudenza della Corte, specie quando non si impone il carattere di prevalenza di una determinata materia⁵³. In questa prospettiva, il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario può esplicarsi non soltanto attraverso la predisposizione di vincoli, ma anche di vere e proprie limitazioni frapposte allo svolgimento dell'autonomia, allorché si tratti di determinare il bilancio degli enti territoriali sia nel suo complesso, sia nel rapporto tra entrate e spese, sia nelle singole voci che lo compongono⁵⁴.

Non va poi trascurato che – specie negli ultimi anni e in particolare di fronte ai rinnovati vincoli posti dal diritto dell'Unione europea, anche in reazione alla perdurante crisi economico-finanziaria⁵⁵ – mediante l'esercizio della funzione di coordinamento della finanza e dei tributi il legislatore statale assicura altresì la coerente trasposizione,

⁵¹ Così, G.M. Salerno, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio*, cit., 565 ss., spec. 568 s.

⁵² Per un ulteriore approfondimento della quale, sia consentito rinviare a G. Rivosecchi, *Il coordinamento della finanza pubblica: dall'attuazione del Titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, cit., 181 ss.

⁵³ *Ex plurimis*, dalla sentenza n. 370 del 2003 alla sentenza n. 278 del 2010.

⁵⁴ Sulla distinzione tra vincoli e limiti di coordinamento finanziario, anche alla luce della giurisprudenza costituzionale, cfr. G.M. Salerno, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio*, cit., 572 ss.

⁵⁵ Per un approfondimento, cfr., ad esempio, G.L. Tosato, *La riforma costituzionale del 2012 alla luce della normativa dell'Unione: l'interazione fra i livelli europei e interno*, in Corte costituzionale, *Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012*. Atti del Seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 22 novembre 2012, Milano, Giuffrè, 2014, 95 ss.; nonché, se si vuole, G. Rivosecchi, *Il governo europeo dei conti pubblici tra crisi economico-finanziaria e riflessi sul sistema delle fonti*, in www.osservatoriosullefonti.it, fasc. n. 1/2011; Id., *Il coordinamento della finanza pubblica: dall'attuazione del Titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, cit., 181 ss. e 201 ss. (con particolare riguardo alla giurisprudenza costituzionale su finanza e tributi).

sul piano interno, dei vincoli europei al governo dei conti pubblici, rendendoli pienamente operanti per la finanza del sistema delle autonomie territoriali⁵⁶. Tale approccio è stato ampiamente corroborato dalla giurisprudenza costituzionale, sulla scorta degli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., e successivamente ribadito dalla legge costituzionale n. 1 del 2012 mediante la revisione non soltanto dell'art. 81 Cost., ma anche dell'art. 119 Cost., e – soprattutto – per effetto del comma premesso all'art. 97 Cost., il quale richiama *tutte* le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico⁵⁷.

Sotto il profilo da ultimo richiamato, è indubbio che il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario svolga anche una funzione di intermediazione, trasposizione e di vera e propria concretizzazione dei vincoli e degli impegni assunti in sede internazionale dall'Italia⁵⁸. Ne consegue che non può non individuarsi un fascio di interessi statuali, che sembrano innervare l'esercizio della suddetta funzione, confermando in tal modo l'impressione che non si tratti di una “semplice” competenza legislativa concorrente. Infatti, altrimenti opinando, si dovrebbe osservare che, da un lato, la competenza amministrativa e regolamentare spetterebbe alle Regioni e, dall'altro, la giurisprudenza costituzionale non avrebbe individuato – come invece si è visto sin dalle prime pronunce sull'art. 119 Cost. – un regime differenziato per i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario rispetto a quelli delle materie di potestà concorrente⁵⁹.

La prospettiva richiamata è ulteriormente avvalorata dalla legge costituzionale n. 1 del 2012 e dalla legge rinforzata n. 243 del 2012, di attuazione della riforma costituzionale sul c.d. pareggio di bilancio, nella parte in cui pone regole finanziarie e

⁵⁶ Cfr., ad esempio, G.M. Salerno, *Equilibrio di bilancio, coordinamento finanziario e autonomie territoriali*, in *Il Filangieri – Quaderno 2011, Costituzione e pareggio di bilancio*, a cura di V. Lippolis – N. Lupo – G.M. Salerno – G. Scaccia, Napoli, Jovene, 2011, 150 s. e 159; M. Cecchetti, *Legge costituzionale n. 1 del 2012 e Titolo V della Parte II della Costituzione: profili di contro-riforma dell'autonomia regionale e locale* (19 dicembre 2012), in www.federalismi.it, n. 24/2012, 5.

⁵⁷ Al riguardo, cfr. N. Lupo, *La revisione costituzionale della disciplina di bilancio e il sistema delle fonti*, in *Il Filangieri – Quaderno 2011, Costituzione e pareggio di bilancio*, cit., 127; nonché, volendo, G. Rivosecchi, *Legge di bilancio e leggi di spesa tra vecchio e nuovo articolo 81 della Costituzione*, in *Rivista della Corte dei conti*, n. 1-2, 2013, 457 ss. Valorizzano significativamente il comma premesso all'art. 97 Cost. le sentenze n. 60 del 2013 e n. 88 del 2014.

⁵⁸ Sul punto, cfr. G.M. Salerno, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio*, cit., 569 s.

⁵⁹ In questo senso, v. ancora G.M. Salerno, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio*, cit., 570 ss.

fiscali per gli enti territoriali, valevoli anche per le autonomie speciali. Al riguardo, occorre infatti ricordare che la giurisprudenza costituzionale ha prevalentemente ancorato la potestà statale di coordinamento del sistema tributario ai rinnovati parametri costituzionali (artt. 81, 97, 117, co. 2, e 119, Cost.) piuttosto che all'art. 117, terzo comma, Cost., pur nei limiti degli specifici oggetti espressamente riservati alla legge rinforzata dall'art. 81, sesto comma, Cost. e dall'art. 5 della legge costituzionale n. 1 del 2012. Quest'ultimo, infatti, al comma 1, lett. d) ed e), affida, tra l'altro, alla legge rinforzata il compito di individuare le condizioni a cui è consentito il ricorso all'indebitamento (anche per le autonomie territoriali) e le regole sulla spesa orientate a salvaguardare gli equilibri di bilancio e la riduzione del debito pubblico, in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica posti dall'Unione europea, così rafforzando il parametro costituzionale sul coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario⁶⁰.

In tal modo, sembra essere avvalorata una duplice potestà statale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario opponibile alle autonomie territoriali: l'una fondata sull'art. 117, terzo comma, Cost., e operante secondo lo schema ascrivibile alla potestà concorrente; l'altra fondata sui richiamati titoli competenziali, come modificati dalla legge costituzionale n. 1 del 2012, e operante nell'ambito materiale espressamente riservato alla legge rinforzata⁶¹.

4. Tributi propri e tributi propri derivati nella giurisprudenza costituzionale

Sullo specifico versante delle entrate, al fine di cogliere gli elementi salienti del contenzioso tra Stato e regioni in materia tributaria, si limita la presente analisi agli interventi del legislatore, statale e regionale, che hanno concorso, nell'arco degli ultimi anni, a ridefinire l'assetto dei tributi regionali, per poi procedere a una successiva ricognizione dei principali orientamenti della giurisprudenza costituzionale in materia.

⁶⁰ Anche in specifico riferimento alle autonomie speciali: cfr. sentenza n. 88 del 2014.

⁶¹ Al riguardo, si veda ancora la sentenza n. 88 del 2014. Sul punto, cfr. A. Brancasi, *La Corte costituzionale al bivio tra il tradizionale paradigma del coordinamento finanziario e la riforma costituzionale "introduttiva del pareggio di bilancio"*, in *Giur. cost.*, 2014, 1633 ss.; nonché, se si vuole, G. Rivosecchi, *Armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (art. 117.3)*, in *Le materie dell'art. 117 nella giurisprudenza costituzionale dopo il 2001. Analisi sistematica della giurisprudenza costituzionale sul riparto di competenze tra Stato e Regioni 2001-2014*, a cura di R. Bifulco e A. Celotto, Napoli, Editoriale Scientifica, 401 s.

Al riguardo, occorre anzitutto ricordare che l'art. 7, lett. b), della legge n. 42 del 2009, sul c.d. federalismo fiscale, ha previsto che, per *“tributi delle regioni”*, si debbano intendere:

“1) i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni;

2) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali;

3) i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale”.

Inoltre, lo stesso art. 7, lett. c), prevede che, *“per il tributo di cui alla lett. b), numero 1), “le regioni, con propria legge, possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria; per i tributi di cui alla lettera b), numero 2), le regioni, con propria legge, possono introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e possono disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale”.*

Al momento dell'entrata in vigore della legge n. 42 del 2009, secondo studi e ricognizioni appositamente effettuati⁶², i tributi delle regioni istituiti con legge statale allora in vigore erano i seguenti:

a) imposta regionale sulla benzina per autotrazione (IRBA)⁶³;

b) imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile⁶⁴;

c) imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili⁶⁵;

d) tassa di abilitazione all'esercizio professionale⁶⁶;

⁶² Informazioni tratte dallo studio elaborato dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per le riforme istituzionali, *L'attuazione del federalismo fiscale – Note informative*, presentato al Forum della pubblica amministrazione, Roma, maggio 2009.

⁶³ Cfr. il decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398 (Istituzione e disciplina dell'addizionale regionale all'imposta erariale di trascrizione di cui alla legge 23 dicembre 1977, n. 952, e successive modificazioni, dell'addizionale regionale all'imposta di consumo sul gas metano e per le utenze esenti, di un'imposta sostitutiva dell'addizionale, e la previsione della facoltà delle regioni a statuto ordinario di istituire un'imposta regionale sulla benzina per autotrazione).

⁶⁴ Cfr. l'art. 2 della legge 16 maggio 1970, n. 281 (Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle regioni a statuto ordinario), il quale dispone che le regioni possano determinare l'ammontare dell'imposta in misura non superiore al triplo del canone di concessione per l'occupazione e l'uso di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato che si trovano nel territorio della Regione stessa.

⁶⁵ Cfr. gli artt. 90-95 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale).

⁶⁶ Cfr. l'art. 190 del Regio Decreto 31 agosto 1933, n. 1592 (Approvazione del testo unico delle leggi sull'istruzione superiore).

- e) taxa automobilistica regionale⁶⁷;
- f) taxa sulle concessioni regionali (in materia di igiene e sanità, turismo e industria alberghiera, fiere e mercati)⁶⁸;
- g) taxa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche delle Regioni⁶⁹;
- h) tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi⁷⁰;
- i) taxa regionale per il diritto allo studio universitario⁷¹.

Inoltre, l'art. 8, comma 1, del decreto legislativo n. 68 del 2011, in materia di ulteriori tributi regionali, prevede che, ferma restando la facoltà per le regioni di sopprimerli, a decorrere dal 1° gennaio 2013, alcuni tributi statali sono trasformati in tributi propri regionali⁷².

In secondo luogo, la taxa automobilistica regionale viene espressamente affidata alla competenza del legislatore regionale, fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale⁷³.

In terzo luogo, vengono riservati alle regioni a statuto ordinario gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente, che costituiscono tributi propri derivati⁷⁴, nonché le altre partecipazioni al gettito di tributi erariali, secondo quanto previsto dalla legislazione vigente⁷⁵.

Il richiamato art. 8 presuppone pertanto una duplice trasformazione di alcuni tributi statali: alcuni diventano tributi propri regionali, di talché ciascuna regione

⁶⁷ Cfr. l'art. 4 della citata legge n. 281 del 1970 e l'art. 23 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 (Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421).

⁶⁸ Cfr. il decreto legislativo 22 giugno 1991, n. 230 e l'art. 55 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali).

⁶⁹ Cfr. l'art. 5 della citata legge n. 281 del 1970.

⁷⁰ Cfr. l'art. 3, commi 24-41, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica).

⁷¹ Cfr. l'art. 3, comma 20, della citata legge n. 549 del 1995.

⁷² Si tratta delle seguenti: la taxa per l'abilitazione all'esercizio professionale; l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo; l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile; la taxa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali; le tasse sulle concessioni regionali; l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili, rispettivamente disciplinate dall'art. 190 del Regio Decreto 31 agosto 1933, n. 1592, dall'art. 121 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616, dagli artt. 1, 5 e 6 del decreto-legge 5 ottobre 1993, n. 400, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 1993, n. 494, dall'articolo 2 della legge 16 maggio 1970, n. 281, dagli artt. 5 e 3 della legge 16 maggio 1970, n. 281, dagli articoli da 90 a 95 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

⁷³ Cfr. l'art. 8, comma 2, del decreto legislativo n. 68 del 2011.

⁷⁴ Cfr. l'art. 8, comma 3, del decreto legislativo n. 68 del 2011.

⁷⁵ Cfr. l'art. 8, comma 5, del decreto legislativo n. 68 del 2011.

potrebbe sopprimerli; altri, invece, quelli *riconosciuti* alle regioni dalla *legislazione vigente*, vengono trasformati in tributi propri derivati, senza includere la clausola che consente alle regioni di sopprimere i tributi stessi.

All'indubbio incremento della potestà impositiva regionale corrisponde, pertanto, una netta preferenza del legislatore per i tributi propri derivati, che consentono di attribuire margini di manovrabilità alle regioni nei limiti massimi stabiliti dalla legge statale.

Il modello delineato dal decreto legislativo n. 68 del 2011 appare pertanto sufficientemente aperto, caratterizzato da elementi non sempre lineari⁷⁶, per quanto suscettibili di rafforzare l'autonomia impositiva regionale.

Alla prova della sua attuazione, la giurisprudenza costituzionale ha favorito la riconduzione dei tributi in parola alla categoria dei tributi propri derivati, favorendo, anche sotto questo profilo, un'interpretazione volta ad assicurare elementi di continuità nel passaggio dall'originario al vigente Titolo V del 2001.

In disparte la delicata questione dei tributi propri regionali, istituiti e disciplinati con fonte di autonomia⁷⁷, la Corte costituzionale ha infatti favorito un'interpretazione delle norme richiamate volta a consolidare i tributi propri derivati delle regioni, istituiti con legge statale e attribuiti agli enti territoriali, non ravvisandosi un significativo riconoscimento di tributi regionali propri⁷⁸.

Il consistente contenzioso tra Stato e regioni, che si è sviluppato davanti alla Corte costituzionale, ha consentito di fornire precisazioni particolarmente significative con riguardo ai tributi propri derivati.

Già vigente l'originario Titolo V Cost., la Corte, pronunciandosi sugli artt. 36, 41, 42 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), aveva potuto affermare che l'addizionale regionale IRPEF, pur costituendo imposta "attribuita" alle regioni, non poteva integrare

⁷⁶ In tal senso, M. Basilavecchia, *Fisco delle Regioni e vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.*, n. 24/2011, 1931 s.

⁷⁷ Su cui v. *infra*, paragrafo 5.

⁷⁸ In questo senso, le significative considerazioni di L. Antonini, *La Corte assegna l'Irap alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano*. (Commento alla sent. n. 296/03 della Corte costituzionale), in *Le Regioni*, 2004.

la fattispecie dei tributi propri regionali. Sicché le regioni, anche se dotate di autonomia speciale, oltre a compiere le scelte espressamente demandate dal legislatore, “quale la fissazione, a partire dall’anno 2000, dell’aliquota tra lo 0,50 e l’1 per cento, come previsto dallo stesso art. 50, comma 3, [...] della legge n. 662 del 1996)”, avrebbero potuto esercitare la loro potestà legislativa “alla stessa stregua, e con gli stessi limiti, di quanto avviene per i tributi erariali il cui gettito è ad esse devoluto”⁷⁹.

Il primo tributo sottoposto a scrutinio di costituzionalità, su cui la Corte consolida la nozione di tributo proprio derivato è quindi costituito dall’imposta regionale sulle attività produttive. Questo orientamento è costantemente mantenuto dal Giudice delle leggi anche all’indomani dell’entrata in vigore del Titolo V del 2001.

La richiamata interpretazione, motivata anche in ragione dell’inerzia del legislatore statale nel fissare i principi di coordinamento del sistema tributario, assicura la necessaria continuità rispetto al quadro costituzionale previgente, negando che dai rinnovati artt. 117, terzo e quarto comma, e 119 Cost., possa desumersi un sistema fiscale decentrato di immediata applicazione mediante la valorizzazione della potestà legislativa residuale delle Regioni⁸⁰. In relazione all’IRAP, pronunciandosi sulle censure mosse da alcune regioni, aventi ad oggetto gli artt. 8 e 10, commi 4 e 5, legge 7 aprile 2003, n. 80 (Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale), la Corte afferma infatti che detta imposta “non può considerarsi ‘tributo proprio’ della Regione, nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall’art. 119, secondo comma, della Costituzione, dovendosi intendere il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale”⁸¹.

Tale orientamento è costantemente ribadito, sul rilievo in base al quale “l’istituzione dell’IRAP con legge statale e l’espressa attribuzione alle Regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, di competenze di carattere solo attuativo, rendono palese che l’imposta stessa non può considerarsi ‘tributo proprio’ della Regione, nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall’art. 119, secondo comma, della Costituzione, dovendosi intendere il riferimento della norma costituzionale relativo ai

⁷⁹ Sentenza n. 138 del 1999 (cors. ns.).

⁸⁰ Cfr. F. Gallo, *I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel federalismo fiscale*, cit., 37 ss.

⁸¹ Sentenza n. 241 del 2004.

soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario”⁸². E ciò sia con riguardo alla legislazione statale in materia ⁸³, sia con riguardo agli interventi del legislatore regionale, ripetutamente ritenuti non modificativi dell’IRAP, che rimane tributo proprio derivato, assicurando la Corte, in tal modo, la prevalenza della disciplina del tributo posta dallo Stato, che continua a regolare compiutamente la materia e a circoscrivere legittimamente gli ambiti di intervento del legislatore regionale⁸⁴.

Nella sentenza n. 30 del 2012, il Giudice delle leggi conferma che il tributo in parola va ricondotto alla categoria dei tributi propri derivati. Pronunciandosi sull’art. 3 della legge della Regione Sardegna n. 1 del 2011, la Corte afferma che “allo stato attuale della normativa regionale, non risultano sussistere tributi regionali propri (nel senso di tributi istituiti e disciplinati dalla Regione) che possano essere considerati ai fini dell’agevolazione in questione, e, quindi, deve ritenersi che detta agevolazione si riferisce a tributi erariali, compresi i tributi regionali cosiddetti derivati, cioè istituiti e disciplinati con legge statale, il cui gettito sia attribuito alle Regioni. Da tale considerazione, essendo innegabile che la previsione di un’agevolazione tributaria nella forma del credito di imposta applicabile a tributi erariali costituisce un’integrazione della disciplina dei medesimi tributi erariali, deriva l’affermazione della illegittimità

⁸² Sentenza n. 381 del 2004.

⁸³ Pronunciandosi la Corte, con la sentenza n. 381 del 2004, sugli artt. 3, comma 1, lettera a), 5, 6, 7, 8, 9, (ad eccezione del comma 17), 13, comma 3, 15 e 16, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), sempre in materia di IRAP.

⁸⁴ Cfr., ad esempio, la sentenza n. 216 del 2009, in relazione all’art. 2 della legge n. 12 del 2008 della Regione Piemonte, ove la Corte afferma che le disposizioni regionali non modificano sostanzialmente la disciplina dell’Irap, che rimane statale: “Sulla qualificazione dell’Irap come tributo proprio della Regione, operata dal legislatore statale, deve prevalere la disciplina del tributo posta dallo Stato, che continua a regolare compiutamente la materia e a circoscrivere con precisione gli ambiti di intervento del legislatore regionale. Le disposizioni appena menzionate, infatti, consentono alle Regioni – sia pure nei limiti stabiliti dalle leggi statali – di modificare l’aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché di introdurre speciali agevolazioni, ma vietano loro di modificare le basi imponibili”; la sentenza n. 357 del 2010, in cui la Corte, nel definire un giudizio avente ad oggetto l’art. 3, comma 2, della legge n. 2 del 2009 e l’art. 20, comma 1, della legge n. 19 del 2009 della Provincia Autonoma di Trento, afferma che l’imposta “seppur tributo quasi interamente devoluto alla competenza regionale, è istituito con legge dello Stato ed ogni intervento non assentito dalla legge è precluso alle Province o alle Regioni [...], finché non diventerà tributo proprio, ai sensi dell’art. 1, comma 43 della L. n. 244/2007”; la sentenza n. 50 del 2012, in relazione all’art. 5 della legge n. 4 del 2001 della Regione Umbria, in cui la Corte afferma che la norma regionale “introduce una ipotesi di deduzione dalla base imponibile IRAP che non è prevista dalla legislazione statale e che, in quanto riferita agli anni 2011 e 2012, è in contrasto con l’art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., in materia di sistema tributario e contabile dello Stato”. Analogamente, in tema di IRAP, che pur dopo la sua “regionalizzazione”, non è divenuta “tributo proprio” regionale, v. anche le sentenze n. 216 del 2009 e n. 357 del 2010.

costituzionale della disposizione in scrutinio per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, dato che, in assenza di specifica autorizzazione contenuta in una legge statale, detta normativa viene a violare la competenza accentrata in materia di 'sistema tributario'".

Analogamente, all'indomani dell'entrata in vigore del Titolo V del 2001, con un secondo gruppo di sentenze relative alla tassa automobilistica regionale, la Corte sviluppa l'interpretazione restrittiva della nozione di "tributo proprio derivato". Nel pronunciarsi, ad esempio, sull'art. 2 della legge della Regione Piemonte n. 20 del 2002, la Corte osserva che "la cosiddetta tassa automobilistica non è qualificabile come tributo proprio della regione, ma rientra nella competenza esclusiva dello Stato, e, dunque, la regione – cui il legislatore ha solo attribuito il gettito della tassa, l'attività di riscossione e un limitato potere di variazione dell'importo – non ha alcun potere di disporre esenzioni"⁸⁵.

Ancora, pronunciandosi sull'art. 2, comma 1, della legge della Regione Veneto n. 18 del 2002, in relazione alla stessa materia, la Corte ribadisce che "la cosiddetta tassa automobilistica rientra nella competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali, sicché il legislatore regionale – al quale il legislatore statale ha solo attribuito il gettito della tassa, unitamente all'attività amministrativa connessa alla sua riscossione, nonché un limitato potere di variazione dell'importo – non può legittimamente disporre in ordine ad un aspetto sostanziale della imposta quale è quello della disciplina dei termini per l'accertamento del tributo"⁸⁶.

Successivamente, pronunciandosi in relazione all'art. 24, comma 5, della legge della Regione Campania n. 15 del 2002, la Corte ha ribadito che "la tassa automobilistica non può oggi definirsi come 'tributo proprio della regione', ai sensi dell'art. 119, secondo comma, della Costituzione, dal momento che essa è stata 'attribuita' alle regioni, ma non 'istituita' dalle regioni"⁸⁷.

⁸⁵ Sentenza n. 296 del 2003.

⁸⁶ Sentenza n. 297 del 2003.

⁸⁷ Così, la sentenza n. 311 del 2003. Nello stesso senso, ad esempio, v. la sentenza n. 455 del 2005, in cui la Corte, definendo un giudizio avente ad oggetto l'art. 10, comma 1, della legge Regione Liguria n. 3 del 2005 della, afferma che "la tassa automobilistica regionale non può definirsi come tributo 'proprio' delle Regioni ai sensi dell'art. 119, secondo comma, della Costituzione, dal momento che non rientra nella competenza legislativa residuale delle stesse ai sensi dell'art. 117, quarto comma, Cost., nonostante il gettito sia ad esse attribuito; la sentenza n. 451 del 2007, in cui la Corte, in relazione all'art. 5 della legge della Regione Emilia-Romagna n. 23 del 2005, afferma che la tassa automobilistica non costituisce un "tributo proprio della Regione", ai sensi del combinato disposto degli artt. 117, quarto comma, e 119,

Da ultimo, le sentenze n. 142 del 2012 e n. 288 del 2012 hanno nuovamente ricondotto la tassa automobilistica provinciale alla categoria dei tributi propri derivati. Nella prima pronuncia, la Corte, ha anzitutto rigettato la tesi sostenuta da una delle ricorrenti, secondo la quale “l’addizionale erariale, in quanto si innesta in un tributo proprio della Provincia [autonoma] – cioè nella tassa automobilistica provinciale istituita dall’art. 4 della legge prov. n. 10 del 1998, da qualificarsi ‘tributo proprio’ in senso stretto a decorrere dal 1° gennaio 2010, ai sensi del secondo periodo del comma 1 dell’art. 73 dello statuto d’autonomia –, costituisce maggiorazione di un tributo provinciale, con la conseguenza che anche il gettito di tale addizionale andrebbe attribuito alla Provincia”. La Corte ha invece affermato che “l’addizionale (sia essa qualificabile come una vera e propria addizionale oppure come una sovrimposta), 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.)”, di talché “anche il gettito di tale addizionale spetta all’erario, nei limiti consentiti dalle norme statutarie”⁸⁸.

Analogamente, nella sentenza n. 288 del 2012, la Corte, pronunciandosi in relazione all’art. 10 della legge della Regione Marche n. 28 del 2011, ha affermato che la tassa automobilistica “alla luce del quadro normativo di riferimento [...] si qualifica come tributo proprio derivato rispetto al quale la Regione può disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti di legge e quindi non può escludere esenzioni, detrazioni e deduzioni già previste dalla legge statale”.

Un ulteriore tributo ricondotto alla summenzionata categoria è costituito dal tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi. Al riguardo, nella sentenza n. 335 del 2005, la Corte, pronunciandosi sugli artt. 44, comma 3, e 47 della legge della Regione Emilia-Romagna n. 7 del 2004, ha affermato che detto tributo “è da considerarsi statale e non proprio della Regione, senza che rilevi, in contrario, la devoluzione del relativo gettito alle regioni”⁸⁹.

Allo stesso modo, la giurisprudenza costituzionale riconduce ai tributi propri derivati il credito di imposta per imprese datrici di lavoro, in caso di intervento del

secondo comma, Cost., “dal momento che il gettito della tassa è stato ‘attribuito’ alle Regioni, e non rientra dunque nella competenza legislativa residuale alle stesse riservata dall’art. 117, quarto comma, Cost.”.

⁸⁸ Sentenza n. 142 del 1992, punto n. 4.1 del “Considerato in diritto”.

⁸⁹ Sentenza n. 335 del 2005.

legislatore regionale. La Corte, dichiarando ad esempio costituzionalmente illegittimo l'art. 12, comma 1, della legge della Regione Campania n. 1 del 2009, ha affermato che la censurata disposizione viola la competenza legislativa statale esclusiva in materia di "sistema tributario dello Stato", poiché, "non risultando sussistere, allo stato attuale della normativa regionale, tributi regionali 'propri' (nel senso di tributi istituiti e disciplinati dalla Regione Campania) che possano essere considerati ai fini dell'agevolazione in questione", detta agevolazione "deve riferirsi a tributi erariali, compresi i tributi regionali cosiddetti 'derivati', e cioè i tributi istituiti e disciplinati con legge statale, il cui gettito sia attribuito alle Regioni"⁹⁰.

Infine, quanto alla tassa regionale per il diritto allo studio universitario, pronunciandosi sull'art. 1, comma 2, della legge della Regione Liguria 25 luglio 2011, n. 18, la Corte ha affermato che la tassa, "nonostante la destinazione del suo gettito alle Regioni, non costituisce [...] un tributo proprio della Regione, ai sensi dell'art. 119, secondo comma, Cost., perché non è stata istituita e disciplinata da una legge regionale nell'esercizio della potestà legislativa concorrente prevista dall'art. 117, terzo comma, Cost., ma un tributo proprio derivato, ai sensi degli artt. 7 della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione) e 8, comma 3, del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario)"⁹¹.

In definitiva, l'impressione è che la giurisprudenza costituzionale, riflettendo l'impostazione largamente prevalente nella legge n. 42 del 2009 e nei decreti legislativi attuativi, abbia fornito un contributo decisivo circa il riconoscimento dei tributi propri derivati degli enti territoriali, su cui viene edificato il c.d. federalismo fiscale e l'attuazione dell'art. 119 Cost.

La prospettiva muta invece sensibilmente quando si passa all'esame dei tributi propri regionali.

5. Segue: la difficile determinazione dei tributi propri degli enti territoriali

⁹⁰ Sentenza n. 123 del 2010, punto n. 2 del "Considerato in diritto".

⁹¹ Ordinanza n. 98 del 2012.

Alla stregua di quanto si desume dal vigente Titolo V Cost. e, in particolare, dall'art. 119 Cost., alla cui attuazione la legge n. 42 del 2009 e i relativi decreti legislativi sono dichiaratamente rivolti, il riparto di competenze in materia tributaria consente di ascrivere alla categoria dei tributi "propri" delle regioni a statuto ordinario quelli istituiti e disciplinati da legge regionale, nelle materie, cioè, riconducibili all'art. 117, quarto comma, Cost., sia pure nel rispetto dei principi di coordinamento del sistema tributario fissati dalla legge statale⁹². Dovrebbero invece essere ricondotti alla categoria dei tributi "propri" delle autonomie speciali quelli relativi a materie ascrivibili alla competenza primaria delle autonomie ad ordinamento differenziato, istituiti e disciplinati da legge regionale: negli ambiti materiali statutariamente previsti, questi ultimi potrebbero pertanto essere disciplinati dal legislatore regionale, a prescindere dalla legislazione statale di coordinamento del sistema tributario⁹³.

In realtà, alla prova dell'attuazione delle norme prese in esame nel paragrafo precedente e alla stregua delle indicazioni fornite dalla giurisprudenza costituzionale, appare assai difficile individuare, nell'ordinamento, tributi propri regionali, istituiti e disciplinati da fonti di autonomia, anche nella fase successiva al 1° gennaio 2013, data dalla quale avrebbe dovuto avviarsi la trasformazione di alcune categorie in tributi propri regionali.

A questa conclusione dubitativa si giunge muovendo dall'analisi della giurisprudenza costituzionale.

Nella fase antecedente all'entrata in vigore della legge n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale, l'unico tributo effettivamente qualificato dalla Corte costituzionale "tributo proprio della regione", istituito e disciplinato da legge regionale – sia pure nell'ambito di quanto previsto dalla "legge cornice" statale 16 dicembre 1985, n. 752 (Normativa quadro in materia di raccolta, coltivazione e commercio dei tartufi freschi o conservati destinati al consumo) – era costituito dalla tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi, istituita dall'art. 12, comma 1, della legge della Regione Veneto 28 giugno 1988, n. 30 (Disciplina della raccolta, coltivazione e commercializzazione dei

⁹² Sulla difficile attuazione del federalismo fiscale, cfr. L. Antonini, *Il cosiddetto federalismo fiscale. Un giudizio d'insieme su una riforma complessa*, in *Le Regioni*, 2014, 15 ss., spec. 23 ss.; A. Iacoviello, *Il punto sull'attuazione del federalismo fiscale nella XVI legislatura*, in www.issirfa.cnr.it.

⁹³ Tutto ciò dovrebbe comportare margini di autonomia considerevolmente più ampi di quelli previsti per le regioni a statuto ordinario: così, ad esempio, E. Corali, *Cittadini, tariffe e tributi. Principi e vincoli costituzionali in materia di prestazioni patrimoniali imposte*, Milano, Giuffrè, 2009, 159 s.

tartufi), peraltro successivamente abrogato. Nella sentenza n. 297 del 2003, la Corte ha infatti affermato che, nell'esercizio della propria competenza legislativa, la Regione ha legittimamente abolito il tributo stesso in considerazione "dell'esiguità dell'introito derivante (dal tributo stesso) apportato ai costi di gestione amministrativa".

Fatta eccezione per la sentenza n. 30 del 2005, nella quale la Corte riconduce la disciplina della riscossione e del pagamento dei crediti tributari di modesto ammontare alla potestà di coordinamento della finanza pubblica, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, Cost.⁹⁴, la giurisprudenza costituzionale appare granitica nella valorizzazione dei tributi propri derivati, e, quindi, nel ricondurre la disciplina di tributi il cui gettito è affidato alle regioni, ma che sono istituiti e disciplinati da leggi statali, al "sistema tributario dello Stato", giusto il disposto dell'art. 117, secondo comma, lett. e), Cost.⁹⁵.

La sentenza n. 121 del 2013 costituisce ulteriore conferma di questa impostazione, avendo la Corte affermato, in quella pronuncia, che i tributi regionali derivati e le indicate addizionali, in quanto istituiti e regolati dalla legge statale, rientrano nella materia "sistema tributario dello Stato", che l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. riserva alla competenza legislativa statale, a nulla rilevando che il gettito sia attribuito alle Regioni. Sicché "la disciplina dei suddetti tributi 'derivati' – analogamente a quella delle addizionali regionali, istituite con leggi statali, sulle basi imponibili di tributi erariali – è riservata, dunque, alla legge statale, con la duplice conseguenza che, da un lato, il legislatore statale può introdurre norme non solo di principio, ma anche di dettaglio, e, dall'altro, l'intervento del legislatore regionale può integrare detta disciplina solo entro i limiti stabiliti dalla legislazione statale stessa (sentenze n. 123 del 2010, n. 298 e n. 216 del 2009, n. 2 del 2006, n. 397 del 2005, n. 241 e n. 37 del 2004, n. 311, n. 297 e n. 296 del 2003)"⁹⁶.

Muovendo da questi presupposti, la più recente giurisprudenza costituzionale si è nuovamente pronunciata su alcuni dei (pochissimi) tributi propri regionali. Significativa, al riguardo, la sentenza n. 13 del 2015, con la quale la Corte ha dichiarato

⁹⁴ Escludendo espressamente, la Corte, il richiamo ad altri parametri costituzionali: "Non pertinente è, poi, il riferimento all'art. 117 Cost., secondo comma, lett. e), che riguarda la potestà legislativa nel sistema tributario e contabile dello Stato, giacché, ove siano interessati tributi e bilanci degli altri enti, non può che venire in considerazione la materia "armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica", di cui all'art. 117 Cost., terzo comma, Cost." (sentenza n. 30 del 2005, punto n. 3 del "Considerato in diritto").

⁹⁵ Cfr., *ex plurimis*, sentenze n. 296, n. 297 e n. 311 del 2003; n. 34 e n. 381 del 2004; n. 2 del 2006; n. 216 e n. 298 del 2009; n. 102 del 2008; n. 32 e n. 123 del 2010; n. 121 del 2013.

⁹⁶ Sentenza n. 121 del 2013.

non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 15-*bis*, del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 (Interventi urgenti di avvio del piano “Destinazione Italia”, per il contenimento delle tariffe elettriche e del gas [per la riduzione dei premi RC–auto], per l'internazionalizzazione, lo sviluppo e la digitalizzazione delle imprese, nonché misure per la realizzazione di opere pubbliche ed EXPO 2015), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 21 febbraio 2014, n. 9. La disposizione impugnata determina, tra l'altro, un valore massimo, pari a euro 0,50, per la definizione della misura dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili (IRESA), al fine di evitare effetti distorsivi della concorrenza tra gli scali aeroportuali e di promuovere l'attrattività del sistema aeroportuale italiano.

Nel giudizio di legittimità costituzionale richiamato, la determinazione dell'aliquota massima dell'imposta regionale è ritenuta dalla ricorrente Regione Lazio lesiva della propria autonomia finanziaria e tributaria.

Il Giudice delle leggi, nel decidere la questione con la citata sentenza n. 13 del 2015, ribadisce che l'IRESA costituisce un “tributo proprio regionale”, così come definito dall'art. 8 del decreto legislativo n. 68 del 2011, e tale riconosciuto dalla sentenza n. 18 del 2013⁹⁷. Sicché alla determinazione di un'aliquota massima, modulabile da tutte le regioni sulla base dei criteri previsti, il legislatore statale non è tenuto a prevedere misure compensative, rispetto alla possibile riduzione del gettito regionale, tramite modifica di aliquota o attribuzione di altri tributi, essendo tali misure previste soltanto in relazione ai tributi regionali propri derivati e alle addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali, giusto il disposto dell'art. 2, comma 2, lett. *t*), della legge n. 42 del 2009. Da ciò segue il rigetto delle censure mosse dalla Regione Lazio in riferimento agli artt. 119, primo e secondo comma, Cost. (che preserva l'autonomia finanziaria e tributaria regionale), anche in relazione all'art. 11 del decreto legislativo n. 68 del 2011 (che disciplina le misure compensative di interventi statali sulle basi

⁹⁷ Cfr. sentenza n. 18 del 2013, punto n. 3 del “Considerato in diritto”, ove la Corte, in relazione a una legge della Regione Calabria, afferma che “L'art. 24 della legge della Regione Calabria 27 dicembre 2012, n. 69 (Provvedimento generale recante norme di tipo ordinamentale e finanziario – Collegato alla manovra di finanza regionale per l'anno 2013) ha sostituito il citato art. 17 eliminando lo specifico profilo oggetto di censura. A seguito della modifica normativa di cui sopra, l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (IRESA) è stata istituita come tributo proprio a far data dal 1° gennaio 2013, rispettando così il termine imposto dall'art. 8 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario)”.

imponibili e sulle aliquote dei tributi regionali), e all'art. 19 della legge n. 196 del 2009 (sulla copertura finanziaria delle leggi)⁹⁸.

Con tale pronuncia, la Corte ha ribadito che, a distanza di oltre dieci anni dalla sua legge istitutiva come tributo regionale, la trasformazione dell'IRESA in "tributo proprio delle Regioni" è avvenuta per effetto dell'art. 8 del decreto legislativo n. 68 del 2011, sulla base del quale sei regioni hanno provveduto a disciplinare l'imposta stessa, definendone i presupposti, le esenzioni, nonché la misura del tributo⁹⁹.

Nondimeno, la sentenza in parola non esclude la possibilità di un intervento del legislatore statale, atteso che le regioni, anche nel disciplinare tributi propri, devono conformarsi ai principi di coordinamento del sistema tributario. Di tali principi può essere considerata espressione anche la norma statale censurata in quel giudizio, la quale – conclude la Corte – “non stabilisce un'aliquota unica, ma un'aliquota massima modulabile da tutte le regioni”¹⁰⁰, “resa necessaria dalle finalità concorrenziali espressamente enunciate e concretamente perseguite dalla stessa disposizione”¹⁰¹. Da ciò segue la conformità a Costituzione dell'intervento del legislatore statale, rivolto ad “evitare effetti distorsivi della concorrenza tra gli scali aeroportuali e di promuovere l'attrattività del sistema aeroportuale italiano”¹⁰².

Sicché il Giudice delle leggi sembra così saldare la norma impugnata, ritenuta principio di coordinamento del sistema tributario, opponibile al legislatore regionale anche in relazione ai tributi propri, al titolo di competenza esclusiva dello Stato in materia di tutela della concorrenza. Al contempo, la parte motiva della sentenza n. 13 del 2015 afferma che l'IRESA era “originariamente finalizzata a promuovere il disinquinamento acustico in relazione al traffico aereo”, mantenendo, così, uno scopo

⁹⁸ Cfr. sentenza n. 13 del 2015, punto n. 3.1 del “Considerato in diritto”.

⁹⁹ In particolare, hanno adottato una specifica disciplina dell'IRESA: la Regione Emilia Romagna 21 (legge regionale dicembre 2012, n. 15, Norme in materia di tributi regionali, artt. 12 – 18); la Regione Calabria (legge regionale 27 dicembre 2012, n. 69, Provvedimento generale recante norme di tipo ordinamentale e finanziario (collegato alla manovra di finanza regionale per l'anno 2013); la Regione Campania (legge regionale 6 maggio 2013, n. 5, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2013 e pluriennale 2013-2015 della Regione Campania (Legge finanziaria regionale 2013); la Regione Lazio (legge regionale 29 aprile 2013, n. 2, Legge finanziaria regionale per l'esercizio 2013, tributo precedentemente istituito dall'art. 11, della legge regionale 20 novembre 2001, n. 25).

¹⁰⁰ Sentenza n. 13 del 2015, punto n. 4.2 del “Considerato in diritto”.

¹⁰¹ Sentenza n. 13 del 2015, punto n. 4.2 del “Considerato in diritto”.

¹⁰² Sentenza n. 13 del 2015, punto n. 4.1 del “Considerato in diritto”.

specifico, il quale tuttora comprende finalità attinenti alla tutela dell'ambiente (art. 117, secondo comma, lettera s), Cost.)»¹⁰³.

Anche a prescindere dall'inquadramento dell'ambito materiale della disposizione censurata, rispetto al quale sembrerebbero intrecciarsi più titoli di competenza, comunque idonei a rendere legittimo l'intervento del legislatore statale, con la pronuncia richiamata la Corte viene a estendere ulteriormente il coordinamento del sistema tributario, consentendo al legislatore statale di fissare un'aliquota massima – qualificata quale norma di principio – su un tributo proprio regionale.

Non vi è dubbio che la perdurante crisi-economico finanziaria abbia fortemente limitato l'attuazione del disegno autonomistico, con particolare riguardo al pieno sviluppo dell'autonomia tributaria degli enti territoriali, con incisi riflessi non soltanto sugli orientamenti del legislatore, ma anche su quelli della giurisprudenza costituzionale¹⁰⁴. Occorre nondimeno osservare che gli eventi emergenziali degli ultimi anni sono stati affrontati privilegiando un robusto disegno di accentramento delle decisioni in materia finanziaria e tributaria, quando le ragioni dell'autonomia e del federalismo fiscale avrebbero potuto trovare un maggiore fondamento proprio di fronte alla crisi. Quest'ultima, infatti, richiama tutti gli enti territoriali al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica secondo principi di autonomia e di responsabilità nella gestione dei bilanci e nella ripartizione degli oneri finanziari tra i diversi livelli territoriali di governo¹⁰⁵.

Al contrario, la tendenza degli ultimi anni del legislatore statale è stata spesso quella di utilizzare il potere impositivo degli enti territoriali e la loro potestà tributaria in contrasto con il principio autonomistico, al fine di fronteggiare gli oneri finanziari imposti dai livelli territoriali di governo ultraregionali, in quanto prevalentemente

¹⁰³ Sentenza n. 13 del 2015, punto n.4.1.2 del “Considerato in diritto”.

¹⁰⁴ Al punto tale che, in talune circostanze, quantomeno nella prospettiva della valorizzazione del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, non è soltanto il legislatore a “scommettere” sull'approvazione definitiva del testo di legge costituzionale sottoposto al *referendum ex art. 138 Cost.*, ma la stessa Corte costituzionale: esemplificativa, al riguardo, la recente sentenza n. 143 del 2016, con la quale il Giudice delle leggi ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale avente ad oggetto l'art. 1, comma 420, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2015), che stabilisce limiti e vincoli ai poteri di spesa e alle modalità di gestione del personale delle province delle regioni a statuto ordinario, qualificando la disposizione impugnata come norma di coordinamento della finanza pubblica, tra l'altro, “*in vista [...] della futura soppressione delle stesse Province*” (sentenza n. 143 del 2016, punto n. 5.1 del “Considerato in diritto”).

¹⁰⁵ In questo senso, ad esempio, L. Antonini, *Il cosiddetto federalismo fiscale*, cit., 19 s.

riconducibili alla responsabilità dello Stato in sede europea per l'andamento dei conti pubblici¹⁰⁶.

Sarebbe invece auspicabile che l'esercizio dell'autonomia tributaria degli enti territoriali, che delinea lo spessore concreto di ogni disegno autonomistico, pur nell'affermazione delle inderogabili istanze unitarie, non fosse condizionato da eventi congiunturali e mantenesse una visione prospettica di lungo periodo, funzionale alla piena valorizzazione dei principi costituzionali. In questa prospettiva, il legislatore potrebbe fornire quella necessaria stabilità alla disciplina degli ambiti del potere impositivo e di spesa di ciascun ente territoriale, senza incorporare impropriamente in riforme ordinamentali le pur rilevanti esigenze imposte dalla crisi economico-finanziaria.

Al riguardo, la giurisprudenza costituzionale ha ripetutamente affermato che gli effetti "emergenziali" della crisi economico-finanziaria non possono consentire deroghe al riparto costituzionale delle competenze delineato dal Titolo V della Parte II della Costituzione, essendo invece lo Stato tenuto, anche nel caso di situazioni eccezionali, "a rispettare tale riparto di competenze e a trovare rimedi che siano con esso compatibili"¹⁰⁷. Sicché, se "la Costituzione esclude che una situazione di necessità possa legittimare lo Stato ad esercitare funzioni legislative in modo da sospendere le garanzie costituzionali di autonomia degli enti territoriali, previste, in particolare, dall'art. 117 Cost."¹⁰⁸, la Corte non può che ribadire "l'inderogabilità dell'ordine costituzionale delle competenze legislative, anche nel caso in cui ricorrano le situazioni eccezionali"¹⁰⁹.

6. Autonomia tributaria e regioni a statuto speciale

Una parte consistente del contenzioso costituzionale in materia tributaria che si è sviluppato tra Stato e regioni vede le autonomie speciali ricorrenti o resistenti nei giudizi di legittimità costituzionale definiti dalla Corte costituzionale. Specie negli ultimi anni, queste pronunce hanno assunto una portata particolarmente incisiva sia per i

¹⁰⁶ Al riguardo, cfr. A. Brancasi, *Il coordinamento della finanza pubblica nel federalismo fiscale*, in *Diritto pubblico*, 2011, 452 ss.

¹⁰⁷ Sentenza n. 148 del 2012.

¹⁰⁸ Sentenza n. 99 del 2014.

¹⁰⁹ Sentenza n. 148 del 2012; nonché sentenze n. 151 del 2012 e n. 99 del 2014.

profili quantitativi, sia per quelli qualitativi che vanno a connotare le controversie stesse¹¹⁰.

Non potendo, in questa sede, prendere in esame i molteplici e articolati “filoni” della giurisprudenza costituzionale mediante i quali è stato fornito il contributo decisivo alla ridefinizione dei rapporti tra Stato e autonomie speciali, ci si deve limitare a indicare le direttrici fondamentali che più hanno connotato il cospicuo contenzioso maturato negli anni.

Quanto alla Regione Sardegna, un primo filone di pronunce degli anni più recenti riguarda la c.d. “vertenza entrate” tra lo Stato e l’ente territoriale in ordine ai criteri di calcolo delle compartecipazioni tributarie sulle imposte sui redditi e sull’imposta sul valore aggiunto¹¹¹. Essa consegue al mancato adeguamento del sistema complessivo delle entrate regionali, che, alla stregua della modifica dell’art. 8 della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3 (Statuto speciale per la Sardegna), disposta dall’art. 1, comma 834, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2007), avrebbe dovuto comportare un significativo aumento delle compartecipazioni regionali ai tributi erariali.

Il richiamato art. 1, comma 834, della legge n. 296 del 2006, prevede infatti che vengano attribuiti alla Regione Sardegna: i sette decimi del gettito delle imposte sul reddito delle persone fisiche e sul reddito delle persone giuridiche riscosse nel territorio; i nove decimi del gettito dell’imposta sul valore aggiunto generata sul territorio regionale (individuata sulla base degli indicatori ISTAT); i sette decimi di tutte le entrate erariali, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione di quelle di spettanza di altri enti pubblici.

A far data dal 2007, mediante queste risorse, deve essere garantito dalla Regione il finanziamento integrale del fabbisogno del Servizio sanitario nazionale sul proprio territorio, senza alcun altro apporto a carico del bilancio dello Stato.

Tuttavia, tali previsioni hanno trovato concreta attuazione, negli anni successivi, soltanto sul versante del finanziamento della spesa sanitaria, integralmente posto a

¹¹⁰ Per un approfondimento, sia consentito rinviare a G. Rivosecchi, *Finanza delle autonomie speciali e vincoli di sistema*, cit., 1 ss.

¹¹¹ Così definita nella sentenza n. 231 del 2008, ove la Corte ricostruisce la controversa vicenda sulla base delle pretese regionali, che avrebbero originato più ricorsi.

carico del bilancio regionale, mentre lo Stato non ha invece trasferito alla Regione tutti i proventi corrispondenti alle maggiori compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 8 dello statuto di autonomia, come modificato nel 2007. Infatti, trascorso un periodo transitorio, con il passaggio a regime del sistema, statutariamente fissato a decorrere dal 2010, alla Regione avrebbero dovuto essere garantite le compartecipazioni necessarie al finanziamento delle funzioni.

Di qui, le reiterate trattative tra la Regione Sardegna e lo Stato, volte, in una prima fase, a garantire l'adeguamento dei criteri utilizzati dallo Stato per stimare il reddito prodotto nella Regione, nella misura in cui questi ultimi non tengono conto del luogo di effettiva produzione dello stesso, ma soltanto di quello di produzione del reddito, che potrebbe determinare una compressione delle entrate spettanti alla Regione, e, conseguentemente, ad adeguare il sistema di finanziamento delle funzioni a quanto previsto dalla riforma del 2007.

Successivamente, in una seconda fase, la Regione ha tentato di conseguire l'assenso a un aumento parziale della sua capacità di spesa, ad esempio nella determinazione delle regole del patto di stabilità interno, a compensazione dei mancati trasferimenti.

Non avendo lo Stato ancora fornito attuazione alle previsioni statutarie, sostenendo che, ai fini dell'esatta individuazione delle quote di spettanza regionale dei tributi erariali, sarebbero state necessarie ulteriori norme di attuazione delle disposizioni statutarie, non ancora adottate, la Regione Sardegna ha iscritto le somme dovute nella legge regionale di bilancio per il 2011¹¹².

Questo "credito" si è in qualche modo consolidato per effetto della sentenza della Corte costituzionale n. 99 del 2012, con la quale è stata dichiarata inammissibile la questione di legittimità costituzionale avente ad oggetto l'art. 3, comma 1, della legge della Regione autonoma Sardegna 30 giugno 2011, n. 12 (Disposizioni nei vari settori d'intervento), a tenore della quale veniva ribadito che *"Ai sensi e per gli effetti dello Statuto speciale così come sostituito dal comma 834 dell'articolo 1 della legge 27*

¹¹² Cfr. l'art. 2, comma 7, della legge della Regione Sardegna 28 dicembre 2006, n. 21 (Autorizzazione all'esercizio provvisorio del bilancio della Regione per l'anno 2007 e disposizioni per la chiusura dell'esercizio 2006), a tenore del quale: "Lo stanziamento iscritto in conto del capitolo 12106-01 (UPB E03.034) del bilancio per l'anno 2006 costituisce accertamento d'entrata a valere su quota parte del gettito delle compartecipazioni tributarie spettanti alla Regione in ragione di euro 500.000.000 per ciascuno degli anni 2013, 2014 e 2015".

dicembre 2006, n. 296 (Disposizione per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2007), ancorché in assenza dell'adeguamento delle relative norme di attuazione, a decorrere dall'anno 2010, gli accertamenti delle compartecipazioni regionali ai tributi erariali sono effettuati anche sulla base degli indicatori disponibili relativi ai gettiti tributari”¹¹³. Il dispositivo di inammissibilità della questione, pur sorretto da solidi argomenti processuali, ha l'effetto di ribadire implicitamente il credito vantato dalla Regione Sardegna nei confronti dello Stato.

In questo quadro, sono scaturiti molteplici ricorsi della Regione Sardegna, volti a garantire il riconoscimento della posizione debitoria dello Stato, attestata dalla iscrizione in bilancio dei “crediti” risultanti dalla compressione delle entrate spettanti alla Regione.

In definitiva, il filone della giurisprudenza costituzionale a cui si fa qui riferimento, con riguardo alla c.d. “vertenza entrate” tra Stato e Regione autonoma Sardegna, è stato alimentato da ricorsi promossi dall'ente territoriale con cui sono impugnati specifici atti statali, ma per censurare il perdurante mancato adempimento dello Stato circa la necessaria revisione delle entrate regionali disciplinate dall'art. 8 dello statuto di autonomia¹¹⁴.

Esemplificativa, al riguardo, la sentenza n. 118 del 2012, con la quale la Corte definisce, con una pronuncia di inammissibilità, il giudizio per conflitto di attribuzione tra enti promosso dalla Regione avverso la nota della Ragioneria generale dello Stato (RGS) 7 giugno 2011, n. 50971, avente ad oggetto “Patto di stabilità interno per l'anno 2011 – proposta di accordo per la Regione Sardegna”.

Secondo l'ente territoriale ricorrente, la sopravvenuta disciplina del patto di stabilità, fondata su un regime basato sui saldi finanziari, cioè sulla differenza tra le entrate finali e le spese finali, che devono conseguire nel triennio di riferimento, avrebbe potuto consentire un incremento dei limiti di spesa della Regione, a compensazione dei crediti vantati nei confronti dello Stato. Al contrario, quest'ultimo, controdeduceva che il contenuto dell'art. 8 dello statuto di autonomia andava armonizzato al sistema complessivo finanziario e tributario; sicché non era conforme a

¹¹³ Cfr. sentenza n. 99 del 2012, punto n. 2.2 del “Considerato in diritto”.

¹¹⁴ Cfr. sentenze n. 118 del 2012 e n. 95 del 2013.

quanto previsto dal patto di stabilità e dal bilancio dello Stato – stando alle cifre già impegnate, in relazione all’attuazione dei vincoli di spesa gravanti sulle autonomie territoriali – assentire, come richiesto dalla Regione Sardegna, agli aumenti parziali della capacità di spesa “correlati” ai crediti vantati dalla regione nei confronti dello Stato.

Con la già citata sentenza n. 118 del 2012, la Corte ha dichiarato inammissibili le censure della Regione Sardegna, sul rilievo che l’impugnata nota della Ragioneria Generale dello Stato non può ritenersi lesiva delle attribuzioni regionali, avendo lo Stato correttamente assicurato il confronto e la negoziazione con la Regione, così rispettando il principio dell’accordo in materia finanziaria e tributaria¹¹⁵. Da ciò discende l’inammissibilità delle censure regionali, atteso che lo Stato, essendo legittimamente giunto alla definizione di vincoli e limiti al potere di spesa delle autonomie territoriali, non può assentire a richieste di aumento della capacità di spesa della Regione Sardegna che si configurerebbe in termini derogatori ed eccezionali rispetto al quadro normativo definito dal legislatore nell’ambito delle proprie prerogative costituzionali, senza eccedere dai propri poteri in materia di coordinamento della finanza pubblica.

Analogamente, con la sentenza n. 95 del 2013, il Giudice delle leggi ha dichiarato inammissibile il conflitto tra enti proposto dalla Regione Sardegna avverso la nota del Ministero dell’economia e delle Finanze prot. n. 0049695 del 18 giugno 2012, con la quale lo Stato ha versato alla Regione il solo gettito relativo all’IVA percetta per l’anno 2011 e non tutte le somme dovute, restando invece inerte in ordine alle reiterate richieste di versamento delle ulteriori quote di compartecipazione ai tributi erariali, secondo quanto previsto dall’art. 8 dello Statuto di autonomia (quantificate in una somma pari a 970.909.829,82 euro). In altre parole, la ricorrente riteneva che l’atto impugnato assumesse il significato di un rifiuto da parte dello Stato di adempiere al dovere di versare le ulteriori compartecipazioni previste.

La Corte ha invece affermato che la nota ministeriale impugnata non può ritenersi lesiva delle attribuzioni regionali, atteso che da essa non si desume l’intento dello Stato di negare alla Regione le entrate dovute. Infatti, a ben vedere, il contesto e i comportamenti dello Stato, che la ricorrente Regione Sardegna assumeva come segno inequivocabile di un comportamento omissivo concludente, denotano invece sviluppi in

¹¹⁵ Cfr. sentenza n. 118 del 2012, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

senso favorevole alle richieste regionali, avendo il legislatore statale, nell'adottare disposizioni per l'assestamento del bilancio per l'anno finanziario 2012, con la legge 16 ottobre 2012, n. 182, destinato 1.383.000.000 euro al fine di devolvere alla Regione il gettito delle entrate erariali ad essa spettanti in quota fissa e variabile¹¹⁶. Sicché, conclude il Giudice delle leggi, alla luce di quanto previsto dal richiamato assestamento di bilancio, l'atto impugnato non può essere interpretato al pari di un'implicita negazione delle risorse dovute alla Regione. Da ciò discende l'inammissibilità del ricorso per inidoneità dell'atto a ledere le competenze regionali¹¹⁷.

La Corte, pur dichiarando inammissibili le censure regionali, ha comunque riconosciuto che, negli anni seguenti alla riforma del 2006, le sopravvenute previsioni statutarie hanno ricevuto attuazione soltanto sul versante delle spese, le quali ora gravano integralmente sul bilancio regionale, mentre, sul versante delle entrate, lo Stato non ha trasferito alla Regione le risorse corrispondenti alle maggiori compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, così come previsto dall'art. 8 dello statuto, sostenendo che, per individuare esattamente l'ammontare dovuto, sarebbero occorse ulteriori norme di attuazione¹¹⁸.

L'effetto della parte motiva delle pronunce richiamate sembra pertanto quello di consolidare il credito vantato dalla Regione Sardegna nei confronti dello Stato, così prefigurando il versamento delle ulteriori quote di compartecipazione ai tributi erariali ad essa spettanti, secondo quanto previsto dall'art. 8 dello Statuto di autonomia.

L'autonomia tributaria delle regioni a statuto speciale dell'arco alpino ha invece subito considerevoli modifiche per effetto degli accordi finanziari sottoscritti con lo Stato tra il 2009 e il 2010 che hanno condotto ad una modificazione della disciplina statutaria¹¹⁹, secondo quanto previsto dagli stessi statuti.

¹¹⁶ Così, sentenza n. 95 del 2013, punto n. 3.3 del "Considerato in diritto".

¹¹⁷ Cfr., ad esempio, sentenze n. 235 del 2007, n. 188 del 2008 e n. 72 del 2012.

¹¹⁸ Cfr. sentenza n. 95 del 2013, punto n. 2.2 del "Considerato in diritto".

¹¹⁹ Si tratta dei seguenti accordi: l'accordo di Milano del 30 novembre 2009, tra Governo e province autonome di Trento e di Bolzano; il protocollo di intesa tra Governo e Friuli-Venezia Giulia del 29 ottobre 2010; quello tra Governo e Val d'Aosta dell'11 novembre del 2010. Questi ultimi sono stati trasfusi il primo (siglato dal Trentino-Alto Adige), nell'art. 2, commi 107-125, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2010), e, i restanti, nella legge 13 dicembre 2010, n. 220 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2011), rispettivamente all'art. 1, commi 151-159 (il protocollo siglato dal Friuli-Venezia Giulia) e all'art. 1, commi 160-164 (il protocollo siglato dalla Valle d'Aosta). Per un approfondimento, sia consentito rinviare a G. Rivosecchi, *Finanza delle autonomie speciali e vincoli di sistema*, cit., 11 ss.

E' infatti appena il caso di ricordare che tutti gli statuti speciali, ad eccezione di quello della Regione siciliana, consentono di modificare le disposizioni in essi contenute in materia di finanza e tributi mediante legge ordinaria previo accordo tra Regione e Stato (c.d. decostituzionalizzazione della disciplina statutaria sui tributi delle autonomie speciali)¹²⁰.

Il contenuto degli accordi summenzionati è stato trasfuso in disposizioni contenute nelle leggi finanziarie che hanno così modificato, nel rispetto del metodo dell'accordo, le norme contenute negli statuti, ridefinendo parte dell'assetto dell'autonomia tributaria, nonché l'apporto delle autonomie speciali al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica.

I procedimenti richiamati sono particolarmente rilevanti sotto un duplice profilo: da un lato, determinano la decostituzionalizzazione dell'ambito materiale relativo alla finanza e ai tributi, originariamente attribuiti alla fonte statutaria speciale e secondo quanto previsto dalle stesse norme statutarie; dall'altro, consentono di estendere il metodo dell'accordo alle norme contenute nelle leggi finanziarie prima e nelle leggi di stabilità poi, che hanno reso progressivamente opponibili alle autonomie speciali gli obiettivi di finanza pubblica.

Alla stregua di quanto previsto dai più recenti accordi, al Friuli-Venezia Giulia sono attribuiti i sei decimi dell'IRPEF, i 4,5 decimi dell'IRPEG, i 9,1 decimi dell'IVA, i nove decimi di altre imposte di minore incidenza sull'autonomia finanziaria (il 29,75 % del gettito dell'accisa sulle benzine e il 30,34 % del gettito dell'accisa sul gasolio consumati nella Regione, nonché i 9,19 decimi dell'aliquota della compartecipazione al

¹²⁰ Cfr. l'art. 63, quinto comma, della legge costituzionale 31 gennaio 1963, n. 1 (Statuto speciale della Regione Friuli-Venezia Giulia), il quale dispone "Le disposizioni contenute nel titolo IV [relative al demanio e al patrimonio della Regione] possono essere modificate con leggi ordinarie, su proposta di ciascun membro delle Camere, del Governo e della Regione, e, in ogni caso, sentita la Regione"; l'art. 54, quinto comma, della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3 (Statuto speciale per la Sardegna), il quale dispone "Le disposizioni del Titolo III [relative alle "Finanze - Demanio e patrimonio"] del presente Statuto possono essere modificate con leggi ordinarie della Repubblica su proposta del Governo o della Regione, in ogni caso sentita la Regione"; l'art. 104, primo comma, del D.P.R. 31 agosto 1972, n. 670 (Approvazione del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige), a tenore del quale "Fermo quanto disposto dall'articolo 103 le norme del titolo VI [quelle relative a "Finanza della regione e delle province"] e quelle dell'art. 13 possono essere modificate con legge ordinaria dello Stato su concorde richiesta del Governo e, per quanto di rispettiva competenza, della regione o delle due province"; l'art. 50, quinto comma, della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 4 (Statuto speciale per la Valle d'Aosta), a tenore del quale "Entro due anni dall'elezione del Consiglio della Valle, con legge dello Stato, in accordo con la Giunta regionale, sarà stabilito, a modifica degli artt. 12 e 13, un ordinamento finanziario della Regione [gli artt. 12 e 13 sono contenuti nel titolo III dello Statuto, relativo a "Finanze, demanio e patrimonio"]".

gettito dell'accisa sui tabacchi). Al riguardo, molte controversie instaurate davanti alla Corte riguardano la compartecipazione della Regione al gettito IRPEF generato dai redditi da pensione prodotti, ma non riscossi, in ambito regionale¹²¹.

Quanto alla Val d'Aosta, a decorrere dal 2011 è assegnato alla Regione l'intero gettito delle imposte erariali sul reddito e sul patrimonio (IRPEF, imposta sul reddito delle società, imposta sulle successioni), dell'IVA e dell'accisa sulla benzina, sui tabacchi e sull'energia elettrica, nonché i nove decimi delle imposte erariali sugli affari (registro, bollo, ipotecarie), nonché dei proventi del lotto.

Quanto alla Regione siciliana, ai sensi degli artt. 36, 37 e 39 dello Statuto speciale di autonomia (e delle relative norme di attuazione), ad essa spetta il gettito di tutti i tributi erariali, ad eccezione delle imposte di produzione (accise) e dei proventi del monopolio dei tabacchi e del lotto¹²².

La finanza e i tributi di questa Regione presentano, anche nell'ambito delle autonomie speciali, una loro peculiarità. Il fondamento normativo dell'autonomia finanziaria e tributaria della Regione autonoma siciliana mostra aspetti peculiari sia rispetto a quello delle regioni a statuto ordinario, sia rispetto a quello delle autonomie speciali. Dalle prime esso infatti si differenzia per la peculiare copertura costituzionale di cui gode l'autonomia tributaria siciliana al pari di quella degli altri enti territoriali ad ordinamento differenziato. Dalle seconde, invece, esso si discosta sia per la mancanza di un procedimento – previsto invece in tutti gli altri statuti speciali, come si è detto – che consenta di modificare le disposizioni contenute nello statuto speciale in materia di finanza e tributi mediante legge ordinaria previo accordo tra Regione e Stato. L'evoluzione del sistema finanziario e tributario regionale si è, tra l'altro, connotato per uno scarso ricorso alle norme di attuazione.

Sulla carta, gli artt. 36 e 37 dello Statuto siciliano delineano un modello connotato da un' incisiva autonomia tributaria, disciplinata dal Titolo V dello Statuto (Patrimonio e finanza) che include gli articoli da 32 a 41.

In particolare, la disciplina che definisce i criteri di riparto tra lo Stato e la Regione del gettito dei tributi è contenuta negli artt. 36 e 37 del medesimo Statuto di

¹²¹ Cfr. l'audizione di L. Antonini presso la Commissione parlamentare per le questioni regionali, 2015.

¹²² Al riguardo, per un'approfondita e accurata analisi dell'attuazione degli artt. 36 e 37 dello Statuto della Regione siciliana e del relativo contenzioso costituzionale, cfr. S. Di Gregorio, *L'autonomia finanziaria della Regione siciliana: il contenzioso con lo Stato ed il ruolo della Corte costituzionale nell'attuazione della disciplina statutaria*, Napoli, Jovene, 2014, 5 ss.

autonomia. L'art. 36 dispone infatti che *“Al fabbisogno finanziario della Regione si provvede con i redditi patrimoniali della Regione e a mezzo di tributi, deliberati dalla medesima”*, affermando, comunque, che *“Sono però riservate allo Stato le imposte di produzione e le entrate dei tabacchi e del lotto”*.

L'art. 37 dispone che *“Per le imprese industriali e commerciali, che hanno la sede centrale fuori del territorio della Regione, ma che in essa hanno stabilimenti ed impianti, nell'accertamento dei redditi viene determinata la quota del reddito da attribuire agli stabilimenti ed impianti medesimi”*; e conclude che *“L'imposta, relativa a detta quota, compete alla Regione ed è riscossa dagli organi di riscossione della medesima”*.

Le norme di attuazione in materia finanziaria sono state adottate con d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria). Esse hanno dato luogo a un cospicuo contenzioso davanti alla Corte costituzionale circa la determinazione del gettito di spettanza rispettivamente della Regione siciliana e dello Stato.

L'art. 1 delle norme di attuazione del 1965 dispone che la Regione provvede al proprio fabbisogno finanziario *“a) mediante le entrate derivanti dai suoi beni demaniali e patrimoniali o connesse all'attività amministrativa di sua competenza; b) mediante le entrate tributarie ad essa spettanti”*.

La questione però si complica alla stregua delle altre norme contenute nel d.P.R. n. 1074 del 1965. Da un lato, ai sensi dell'art. 2, sono da considerarsi di spettanza regionale, *“tutte le entrate tributarie riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette e indirette, comunque denominate, ad eccezione delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime”*. Dall'altro, a mente dell'art. 4 dello stesso d.P.R. n. 1074 del 1965, *“nelle entrate spettanti alla Regione sono comprese anche quelle che, sebbene relative a fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale, affluiscono, per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori del territorio della Regione”*.

La giurisprudenza costituzionale è ripetutamente intervenuta per modellare il richiamato rapporto tra la disciplina statutaria e le corrispondenti norme di attuazione, e per armonizzare, al loro interno, le stesse norme di attuazione.

La Corte costituzionale ha originariamente individuato nel luogo di riscossione il criterio fondamentale di spettanza alla Regione del gettito dei tributi erariali, negando che gli artt. 2 e 4 del d.P.R. n. 1074 del 1965 possano essere interpretati nel senso di ricondurre alla spettanza della Regione siciliana non soltanto il gettito dei tributi riscossi in Sicilia, ma anche quello dei tributi il cui presupposto consista in redditi o manifestazioni di ricchezza direttamente o indirettamente prodotti nell'ambito regionale¹²³.

Con la riforma tributaria degli anni Settanta, sono abrogate le leggi istitutive di diversi tributi originariamente ricompresi nel sistema delle entrate regionali, sicché la riscossione è transitata dal luogo di produzione del reddito (il luogo sede delle imprese) al domicilio fiscale del contribuente, comprimendo considerevolmente il regime tributario delineato dall'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965, vale a dire il principio in base al quale dovrebbero essere attribuite alla regione tutte le entrate tributarie statali riscosse sul territorio regionale¹²⁴.

Di qui, si è sviluppato un cospicuo e ultratrentennale contenzioso davanti alla Corte costituzionale. La Corte, tracciando le coordinate circa l'interpretazione delle norme statutarie e le modalità applicative della disciplina, ha anzitutto individuato il luogo di riscossione come criterio di spettanza del gettito dei tributi erariali, armonizzando gli artt. 2 e 4 delle stesse norme di attuazione del 1965¹²⁵.

Successivamente, il luogo di riscossione quale criterio generale di spettanza regionale del gettito dei tributi erariali, basato sull'interpretazione letterale dell'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965 viene sottoposto a progressiva revisione¹²⁶, per essere infine superato con la sentenza n. 306 del 2004. Con la pronuncia da ultimo richiamata, la Corte passa dal criterio del luogo di riscossione al criterio della capacità fiscale che si manifesta nel territorio regionale come criterio generale di spettanza del gettito dei tributi erariali.

¹²³ Cfr. S. Di Gregorio, *L'autonomia finanziaria della Regione siciliana*, cit., 9 s.

¹²⁴ Cfr. l'audizione di L. Antonini presso la Commissione parlamentare per le questioni regionali, 2015.

¹²⁵ Cfr., ad esempio, sentenze n. 71, 81 e 116 del 1973, con le quali la Corte nega che le ritenute operate sui redditi dei dipendenti dello Stato e degli enti pubblici situati sul territorio regionale e il gettito dell'IGE riscossa sul territorio regionale possano ritenersi entrate la cui riscossione avrebbe potuto aver luogo sul territorio regionale.

¹²⁶ Cfr. sentenze n. 111 e n. 138 del 1999; n. 68 del 2001.

Infine, con la sentenza n. 116 del 2010, il Giudice delle leggi si discosta dall'orientamento precedentemente assunto¹²⁷, riaffermando il luogo di riscossione del reddito quale unico ed esclusivo criterio di spettanza del gettito dei tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965 e secondo quanto già affermato dalla Corte nelle sue prime pronunce¹²⁸.

Anche l'entrata in vigore delle successive norme di attuazione non ha sostanzialmente mutato questo quadro di riferimento legislativo e giurisprudenziale.

Ad esempio, il decreto legislativo 3 novembre 2005, n. 241 (Norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione siciliana, recanti attuazione dell'articolo 37 dello Statuto e simmetrico trasferimento di competenze) devolve alla Regione il gettito dei tributi riscossi sul territorio (sino a quel momento percepiti dallo Stato), stabilendo che, in maniera simmetrica, vengano trasferite alla Regione le competenze previste dallo Statuto fino ad allora esercitate dallo Stato: previsione, quest'ultima, rimasta sino ad oggi priva di attuazione.

Successivamente, l'art. 11 del decreto-legge n. 35 del 2013 sembra prefigurare una revisione del meccanismo previsto dall'art. 37 dello statuto di autonomia, che dovrebbe condurre ad una ridefinizione dei rapporti finanziari e tributari tra lo Stato e la Regione siciliana e al parallelo trasferimento di funzioni ancora svolte dallo Stato.

Un'ulteriore ridefinizione della disciplina tributaria delle autonomie speciali è passata per la più recente stagione degli accordi in materia di finanza pubblica tra Stato e autonomie speciali, rispettivamente sottoscritti: in data 9 giugno 2014 da Governo e Regione autonoma siciliana; in data 21 luglio 2014 da Governo e Regione autonoma Sardegna; in data 15 ottobre 2014 da Governo, Regione autonoma Trentino-Alto Adige e Province autonome di Trento e di Bolzano; in data 23 ottobre 2014 da Governo e Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia.

Si tratta di accordi finanziari di portata meno incisiva rispetto a quelli sopra richiamati, sottoscritti tra il 2009 e il 2010 dalle regioni a statuto speciale dell'arco alpino, che hanno costituito il presupposto necessario ai fini della modificazione del titolo relativo alla finanza e ai tributi dei rispettivi statuti speciali.

¹²⁷ Cfr. sentenza n. 306 del 2004.

¹²⁸ Cfr. sentenze n. 71 e 81 del 1973.

Tra gli accordi del 2014, in materia tributaria assume particolare rilievo quello sottoscritto il 15 ottobre 2014 tra Governo, Regione autonoma Trentino-Alto Adige e province autonome di Trento e di Bolzano, che prefigura una revisione concordata di alcune delle norme contenute nel titolo VI dello Statuto di autonomia, assicurando ulteriori interventi di favore in materia di: disciplina del credito di imposta; determinazione del gettito da attribuire alle Province autonome delle accise sui combustibili per il riscaldamento; rateizzazione della restituzione delle quote erariali derivanti dall'applicazione dell'art. 1, comma 508, della legge n. 147 del 2013, a tenore del quale nuove o maggiori entrate delle province autonome derivanti dai decreti-legge n. 138 del 2011 e n. 201 del 2011 erano state riservate allo Stato per un periodo di cinque anni per essere destinate alla copertura degli oneri per il servizio del debito pubblico, in attuazione, tra l'altro, di quanto previsto dal *Fiscal Compact*; riduzione del debito degli enti locali delle province autonome¹²⁹. Ancora: all'impegno dello Stato a limitare l'imposizione di riserve erariali finalizzate al conseguimento degli obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica a quanto previsto dagli accordi – e, pertanto, in via temporanea e soltanto se il relativo gettito viene specificamente destinato alla copertura finanziaria di nuove spese al di fuori delle competenze statutariamente previste – corrisponde la rinuncia, da parte delle autonomie speciali, a spazi quantitativi di spesa e, per le Province autonome di Trento e di Bolzano, la facoltà di scomputare gli oneri derivanti da ulteriori deleghe di funzioni ottenute in materia di servizi alla giustizia, agenzie fiscali e Parco nazionale dello Stelvio¹³⁰.

In definitiva, alle rinnovate garanzie poste a presidio degli ambiti delle entrate e allo scomputo degli oneri relativi alla delega di ulteriori funzioni amministrative in favore degli enti ad autonomia differenziata, corrisponde la ridefinizione del loro contributo agli obiettivi di finanza pubblica, nonché – aspetto centrale dei summenzionati accordi – il loro impegno a rinunciare a tutte le impugnazioni, pendenti dinanzi alle diverse giurisdizioni, avverso leggi o atti consequenziali in materia di finanza pubblica, promosse nella fase antecedente agli accordi stessi¹³¹.

¹²⁹ Cfr., rispettivamente, punti n. 5, n. 17, n. 18, n. 19 e n. 21 dell'Accordo del 15 ottobre 2014 tra Governo, Regione autonoma Trentino-Alto Adige e Province autonome di Trento e di Bolzano.

¹³⁰ Cfr. punti n. 7, n. 8 e n. 9 dell'Accordo del 15 ottobre 2014 tra Governo, Regione autonoma Trentino-Alto Adige e province autonome di Trento e di Bolzano.

¹³¹ Cfr. punto n. 6 dell'Accordo del 9 giugno 2014 tra Governo e Regione autonoma siciliana; punto n. 5 dell'Accordo del 21 luglio 2014 tra Governo e Regione autonoma Sardegna; punto n. 15 dell'Accordo del

Accentuando quest'ultimo profilo, quelli del 2014 sembrano connotarsi come accordi di valore prevalentemente transattivo mediante i quali, al metodo negoziale della definizione periodica del concorso delle autonomie speciali agli obiettivi di finanza pubblica, si sostituiscono parametri oggettivi di aggiornamento periodico del contributo loro richiesto, a fronte di rinnovate garanzie circa gli ambiti di entrata statutariamente previsti.

L'effetto degli accordi in parola ha garantito, nel corso del 2015, un considerevole effetto deflattivo sul contenzioso costituzionale, in ragione delle numerose rinunce ai ricorsi pendenti, che si sono tradotte in estinzione dei processi o in declaratorie di cessazione della materia del contendere.

Nondimeno, il contenzioso tributario tra Stato e autonomie speciali resta ancora rilevante, anche in ragione dei reiterati interventi del legislatore statale che ha ripetutamente modificato, negli ultimi anni l'assetto della finanza e dei tributi locali.

Basti pensare, soltanto a titolo di esempio, alle modifiche apportate alla principale imposta del federalismo municipale. L'IMU è stata modificata ben quattro volte negli ultimi tre anni: dalle norme contenute nel decreto legislativo n. 23 del 2011, che prevedevano l'accorpamento dell'ICI e della tassazione IRPEF sugli immobili; a quanto previsto dal decreto-legge n. 201 del 2011, che allargava le basi imponibili e riservava allo Stato metà del gettito relativo alle imposte sulle seconde case; alla legge n. 228 del 2012 (legge di stabilità per il 2013), che riservava allo Stato soltanto il gettito sulle imprese, facendo nuovamente transitare il gettito relativo alle seconde case ai comuni; alla legge di stabilità per il 2014 e al decreto-legge n. 16 del 2014 che hanno rispettivamente introdotto la IUC e apportato ulteriori modifiche al quadro normativo¹³².

Tutto ciò, da un lato, rende assai difficile la facoltà di programmazione degli enti locali, e, dall'altro, incentiva ulteriormente il contenzioso costituzionale. Basti pensare ai numerosi giudizi instaurati anche in relazione alle norme statali richiamate e definiti dalla sentenza n. 155 del 2015, con la quale la Corte ha dichiarato inammissibili le questioni promosse dalle Regioni autonome Friuli-Venezia Giulia, Sardegna, Sicilia e

15 ottobre 2014 tra Governo, Regione autonoma Trentino-Alto Adige e Province autonome di Trento e di Bolzano.

¹³² Al riguardo, cfr., anche per un'efficace ricostruzione, L. Antonini, *Il cosiddetto federalismo fiscale*, cit., 44 s.

Valle d'Aosta avverso l'art. 13 (in materia di IMU) e l'art. 14, comma 13-*bis* (in materia di TARES), del decreto-legge n. 201 del 2011, nonché contro alcuni commi (in materia di IMU) dell'art. 1 della legge n. 228 del 2012 (questi ultimi impugnati dalle Regioni Friuli-Venezia Giulia, Sardegna e Valle d'Aosta): le norme censurate riservano allo Stato una quota dell'IMU e assicurano il recupero del maggior gettito dei due tributi summenzionati¹³³.

Occorre infine richiamare gli interventi contenuti nelle leggi di stabilità degli ultimi due anni, le quali vengono espressamente a stanziare contributi in favore delle autonomie speciali, in attesa dell'adeguamento delle norme di attuazione in materia tributaria.

In particolare, quanto alla Regione siciliana, la recente legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2016), dispone che *“nelle more dell’adeguamento delle norme di attuazione dello statuto della Regione siciliana alle modifiche intervenute nella legislazione tributaria, al fine di omogeneizzare il comparto delle autonomie speciali, in modo da addivenire, tra l’altro, a un chiarimento sulla compartecipazione regionale e sulla revisione della percentuale di compartecipazione al gettito tributario, alla ridefinizione delle competenze secondo il principio della leale collaborazione istituzionale, nonché alla luce dell’adempimento, nel 2015, da parte della Regione, degli impegni in materia di contenimento delle spese e a condizione di un aggiornamento dell’intesa tra lo Stato e la Regione siciliana in materia di obiettivi di contenimento della spesa per l’anno 2016, sono assegnati alla Regione siciliana 900 milioni di euro”* (art. 1, comma 685).

Parallelamente, da un lato, sono recuperati all'erario determinati importi, per gli anni 2016, 2017, 2018 e 2019, mediante un maggiore accantonamento nei confronti

¹³³ Il Giudice delle leggi, riuniti i giudizi così instaurati, dichiara collettivamente inammissibili tutte le questioni promosse per mancanza di “rime obbligate”, poiché, pur ribadendo il valore del metodo dell'accordo e la conseguente facoltà di censurare eventuali deroghe, non avendo il legislatore specificato i criteri mediante i quali determinare la titolarità dei nuovi tributi, ciò non consente di enucleare parametri utili per una pronuncia a rime obbligate, non potendo la Corte sostituirsi al legislatore nel delineare relazioni intergovernative finanziarie alternative “in difformità dallo schema costituzionale precedentemente richiamato, considerato che il compito del bilanciamento tra i valori contrapposti della tutela delle autonomie speciali e dell'equilibrio di bilancio grava direttamente sul legislatore, mentre a questa Corte spetta valutarne a posteriori la correttezza” (punto n. 7.1 del “Considerato in diritto”). Per un commento nel senso di una decisione di incostituzionalità “accertata ma non dichiarata”, cfr. C. Padula, *Dove va il bilanciamento degli interessi? Osservazioni sulle sentenze 10 e 155 del 2015*, in www.federalismi.it, n. 19 del 2015, spec. 11 ss.

della Regione siciliana a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali ed è corrispondentemente migliorato per ciascun anno l'obiettivo di finanza pubblica della Regione siciliana; dall'altro, alla Regione siciliana (e alle altre regioni a statuto speciale), si applica una disciplina distinta relativa al patto di stabilità interno.

Si potrebbe pertanto conclusivamente osservare che gli interventi del legislatore statale contenuti nelle più recenti leggi di stabilità in relazione alle autonomie speciali (e, in articolare, alla Regione siciliana, la quale non dispone – come si è detto – del procedimento che consente di modificare le norme statutarie in materia di finanza e tributi con legge ordinaria, previo accordo) si caratterizzano per il tentativo di incidere sull'assetto regionale della finanza e dei tributi, determinando l'apporto della Regione agli obiettivi di finanza pubblica e, nel contempo, preservando gli ambiti di autonomia di entrata e garantendo un adeguato flusso di risorse.

Tutto ciò prefigura, così come si evince dallo stesso art. 1, comma 685, della legge di stabilità per il 2016, un più ampio intervento sulle norme di attuazione statutaria, idoneo a rimodellare gli aspetti ancora critici dell'assetto tributario della Regione siciliana.

7. Considerazioni conclusive: giustizia tributaria e riparto di competenze tra Stato e regioni

L'analisi condotta su alcune delle principali direttrici lungo le quali si è sviluppato il contenzioso costituzionale in materia tributaria tra Stato e regioni consente, nella prospettiva del giudice tributario, di focalizzare l'attenzione su diversi parametri costituzionali attinenti al riparto di competenze tra enti territoriali.

L'evoluzione dei rapporti finanziari e tributari tra Stato e autonomie territoriali mostra che una compiuta attuazione del Titolo V, dell'art. 119 Cost. e dell'autonomia tributaria degli enti territoriali non può che essere costantemente realizzata alla stregua delle imprescindibili esigenze di coordinamento del sistema tributario, poste a garanzia delle istanze unitarie, solidaristiche e di eguaglianza ripetutamente affermate dalla più recente giurisprudenza costituzionale¹³⁴.

Nel complesso, volendo trarre qualche breve considerazione conclusiva dalla disamina degli orientamenti del legislatore e della giurisprudenza costituzionale sul

¹³⁴ Cfr., in maniera significativa, la sentenza n. 141 del 2015.

contenzioso tributario tra Stato e regioni, appare largamente prevalente l'utilizzo di regole di coordinamento del sistema tributario in senso dinamico, volte, cioè, ad assicurare il periodico e quantitativamente mutevole contributo delle autonomie ai processi di stabilità e di convergenza.

Nondimeno, è difficile sfuggire all'impressione che l'orientamento del legislatore e, in una certa misura, anche quello della giurisprudenza costituzionale sul contenzioso tributario tra Stato e regioni, abbia finito per attrarre sul piano del coordinamento in senso dinamico anche ambiti, per così dire, costitutivi dell'autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali, sia sul lato dei poteri impositivi, che su quello dei poteri di spesa¹³⁵.

Da questo punto di vista, sarebbe stato auspicabile che le riforme legislative a Costituzione invariata – e, in particolare, le leggi n. 42 del 2009 e la rinnovata disciplina della contabilità pubblica (leggi n. 196 del 2009 e n. 39 del 2011) – nonché la legge costituzionale n. 1 del 2012 avessero operato una più netta distinzione tra gli ambiti strutturali di definizione dei cespiti riservati ai diversi livelli territoriali di governo e dei corrispondenti poteri di spesa, da un lato, e quello, per così dire, maggiormente variabile, frutto soprattutto di aggiustamenti legati alla congiuntura e alla necessità di assicurare un percorso di rientro entro gli obiettivi parametrici determinati in sede europea. La commistione tra i due livelli ed ambiti di intervento – corrispondenti a finalità non interscambiabili, ed anzi costituzionalmente distinte – rischia invece di pregiudicare le ragioni fondative dell'autonomia tributaria e le imprescindibili esigenze di coerenza del sistema policentrico.

In questo quadro, valorizzando il principio di completezza della tutela costituzionale, anche il giudice tributario può costituire utile presidio del rispetto dell'ordine costituzionale delle competenze tra Stato e regioni, contribuendo a rimuovere dall'ordinamento le leggi lesive dei parametri costituzionali e statutari speciali attinenti alle attribuzioni costituzionalmente definite in materia finanziaria e tributaria.

¹³⁵ Sull'impropria commistione tra i due piani, si vedano le pregnanti considerazioni di A. Brancasi, *Il coordinamento della finanza pubblica nel federalismo fiscale*, cit., 452 ss.

Con ciò, la giustizia tributaria contribuisce non soltanto alla piena tutela della riserva di legge *ex art. 23 Cost.*, e al rispetto del principio di legalità dei tributi e delle prestazioni imposte, ma anche alla garanzia suprema della legalità costituzionale.