

***Tassa automobilistica ed autonomia finanziaria: quali nuovi spazi per la
discrezionalità del legislatore regionale?****

*di Stefano Maria Ronco – Dottore di ricerca in diritto tributario nell'Università degli Studi di
Torino*

ABSTRACT: The Author analyses the judgment handed down by the Italian Constitutional Court in relation to the application of an exemption regime to the vehicle tax (*tassa automobilistica*) introduced for certain types of historic vehicles by the Region *'Emilia-Romagna'*. In particular, this ruling provides interesting insights on the scope of the legislative powers entrusted upon Regions with ordinary statute (*'regioni a statuto ordinario'*) in connection to the vehicle tax and it further helps clarify the relationship between central Government and regional legislation in tax matters in light of relevant constitutional principles. Finally, from a more general perspective, this judgment deserves to be taken into account as it allows Regions with ordinary statute intending to pursue a path of greater legislative autonomy some additional room for maneuver as regards the application of the vehicle tax, basically limiting their legislative power only to raise taxation above the maximum threshold set by relevant statutory rules at central Government level.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Cenni alla vertenza in esame. – 3.1. Il giudizio innanzi la Corte: l'iscrizione nei registri tenuti dall'ASI o dalla FMI quale requisito per il godimento dell'esenzione fiscale per i veicoli ultraventennali di interesse storico e collezionistico. – 3.2. Segue...l'esercizio della competenza legislativa delle Regioni a statuto ordinario in ordine alla tassa automobilistica.

* Lavoro sottoposto a referaggio secondo le linee guida della Rivista.

1. Introduzione

Con la sentenza in commento la Corte costituzionale è tornata ad interessarsi al rapporto tra legislazione statale e regionale con riguardo a una tipologia di tributo – la tassa automobilistica – la cui peculiare collocazione sistematica pone non semplici problemi applicativi che hanno dato luogo nel corso degli ultimi anni a un rilevante contenzioso¹.

Si tratta di una pronuncia importante, in quanto, a ben vedere, apre spiragli di interesse in vista di un riconoscimento di un maggiore spazio di manovra in capo alle Regioni che intendono perseguire un percorso di differenziazione sotto l'aspetto di una maggiore autonomia fiscale in ordine all'applicazione della tassa *de qua*.

Tale sentenza, infatti, pare superare il consolidato orientamento giurisprudenziale della Corte, che – sia prima sia successivamente l'introduzione del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68 - interpretava in senso limitativo lo spazio di autonomia delle Regioni con riguardo alla tassa automobilistica, ricomprendendo il tributo in questione, al pari dell'IRAP, nell'alveo dei tributi propri 'derivati'. Ciò sul presupposto che, pur essendo il gettito della tassa attribuito alle Regioni, unitamente all'attività amministrativa connessa alla sua riscossione, nonché ad un limitato potere di variazione dell'importo dovuto, la disciplina sostanziale della tassa permaneva nell'esclusiva competenza dello Stato, così impedendo la configurazione di misure, anche agevolative, da parte del legislatore regionale al di fuori dei limiti dettati dal legislatore statale².

¹ Corte costituzionale, sentenza n. 122 del 20 maggio 2019 (pubb. G.U. 22 maggio 2019). Per un primo approfondimento delle problematiche in ordine alla collocazione sistematica della tassa automobilistica si vedano D. STEVANATO, *Bollo auto, battaglie di retroguardia sul fronte dell'autonomia tributaria*, in *Le Regioni*, 2017, 1096; S. LA ROSA, *In tema di tasse automobilistiche regionali e di contraddittorio preventivo tributario*, nota a Corte cost. 11 luglio 2018, n. 152, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2018, 1687; A. GIOVANARDI, *Tasse automobilistiche tra Stato e autonomie speciali: un de profundis per l'autonomia tributaria regionale? (Osservazione a Corte cost. 22 maggio 2017 n. 118)*, in *Giur. cost.*, 3, 2017, 1206; Per un inquadramento generale dei profili tributari del federalismo fiscale si vedano, senza pretesa di completezza, D. STEVANATO, *I 'tributi propri' delle regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2010, 395; M.C. FREGNI, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, 683; G. RAGUCCI, *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, 736; F. GALLO, *I limiti del regionalismo differenziato*, in *Rass. trib.*, 2019, 239; G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012; L. ANTONINI, *Federalismo fiscale (diritto costituzionale)*, in *Enc. dir.*, X, 2017, 407; ID., *Il cosiddetto federalismo fiscale. Un giudizio d'insieme su una riforma complessa*, in *Le Regioni*, n. 1-2/2014; F. SORRENTINO, *Riflessioni preliminari sul coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, in *Studi in onore di Franco Modugno*, tomo IV, Napoli, 2011; M. BERGO, *Coordinamento della finanza pubblica e autonomia territoriale. Tra armonizzazione e accountability*, Napoli, 2018, 63.

² In questi termini, *ex multis*, si vedano le pronunce della Corte costituzionale n. 199 del 21 luglio 2016, n. 242 del 22 novembre 2016 e n. 269 del 26 settembre 2003.

Ebbene, pur a fronte delle puntuali indicazioni di tale pregressa giurisprudenza, la Corte mette qui in luce la ‘peculiare’ configurazione della tassa automobilistica quale *tertium genus* rispetto alle categorie dei tributi ‘propri in senso stretto’ e ‘propri derivati’ e, da ciò, fa discendere una più lata estensione delle competenze legislative delle Regioni, legittimate a sviluppare un’autonoma politica fiscale “in funzione di specifiche esigenze”³, che permette l’introduzione di esenzioni e misure fiscali di favore anche qualora non previste dal legislatore statale.

A fondamento di tale riconsiderazione sistematica della portata dei margini di autonomia finanziaria regionale con riguardo alla tassa *de qua*, la Corte dà risalto al divieto di eccedere i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale ai sensi dell’art. 8, D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, quale estrinsecazione del parametro costituzionale del coordinamento del sistema tributario di cui all’art. 117, comma 2, lett. e), Cost.⁴.

Secondo l’interpretazione della Corte, in particolare, tale vincolo deve intendersi quale obbligo unidirezionale, finalizzato esclusivamente a limitare la facoltà del legislatore regionale di aggravare il trattamento impositivo disciplinato dal legislatore statale al di fuori dei limiti da quest’ultimo fissati all’esercizio della discrezionalità regionale, senza in alcun modo intaccarne, invece, l’autonomia di manovra per quanto concerne la previsione di un trattamento di maggior favore a vantaggio del contribuente. Al riguardo, è degno di nota il fatto che la Corte abbia inteso riaffermare l’esistenza di limiti cogenti agli spazi di manovra delle Regioni per quanto concerne eventuali aumenti della pressione fiscale al di fuori dei puntuali limiti fissati dal legislatore statale. Ciò, di converso, senza pregiudicare quelle politiche fiscali regionali, espressive di legittime esigenze di differenziazione, che mettano in atto una riduzione del carico fiscale ordinariamente previsto dal legislatore statale in vista del conseguimento di specifiche esigenze meritevoli di considerazione.

³ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 122 del 20 maggio 2019, § 5 (*in diritto*).

⁴ La letteratura in merito alla disciplina della L. 5 maggio 2009, n. 42 è molto vasta. Per un primo approfondimento delle elaborazioni della dottrina tributaristica si vedano, oltre ai contributi citati *supra* nota 1, A. GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 36; F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 1; G. FRANSONI, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 267; L. LETIZIA, *Lineamenti dell’ordinamento finanziario delle regioni di diritto comune. Ricostruzione, evoluzione, prospettive*, Torino, 2012; L. CARPENTIERI, *Le fonti del diritto tributario*, in A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2013, 152; F. STRADINI, *Autonomia impositiva delle regioni a statuto speciale: il riconoscimento costituzionale e l’erosione del primato tra corte costituzionale e diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 1201; G. SCANU, *L’autonomia tributaria delle regioni a statuto speciale e delle province autonome*, Torino, 2017; R. SCHIAVOLIN, *I tributi locali*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2016, 1161.

Si assiste, così, a una configurazione dell'esercizio della politica fiscale con riguardo alla tassa automobilistica - che accomuna l'agire sia delle Regioni ordinarie che delle Regioni e Province autonome - nella quale la potestà legislativa tributaria opera primariamente in chiave 'sottrattiva' e unidirezionale, finalizzata, cioè, a ridurre l'incidenza del livello di imposizione, essendo sottoposta, invece, a più penetranti limiti allorché l'obiettivo sia di tipo 'additivo', volto, quindi, al reperimento di nuove fonti di entrata⁵.

Rimangono, certo, aspetti di incertezza e significativi limiti all'autonomia tributaria. Da un lato, come la Corte puntualmente sottolinea, l'ente territoriale rimane necessariamente vincolato al rispetto del principio dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost., senza che possa arrecare pregiudizi alle finanze statali⁶.

Da un altro lato, la Corte non puntualizza in sentenza il significato da attribuire al concetto delle 'specifiche esigenze' che devono informare le scelte di maggior favore nella modulazione del tributo da parte del legislatore regionale. Ciò con il rischio, non tanto teorico, di spostare il baricentro del futuro contenzioso Stato-Regioni innanzi la Corte *in subiecta materia* dal giudizio in merito alla legittimità o meno della misura di favore quale esercizio di legittima potestà legislativa alla luce del riparto di competenze nella sistemica dei tributi propri, ad una valutazione in termini di ragionevolezza, in concreto, della previsione agevolativa di conio regionale quale espressione di una effettiva 'specifico esigenza' costituzionalmente tutelata, non riconducibile perciò a scelte arbitrarie e discriminatorie in pregiudizio di alcune fasce di contribuenti.

Pur con queste puntualizzazioni, la sentenza in commento va salutata con favore in quanto contribuisce a definire con nitidezza i contorni della sfera di competenza legislativa regionale con riguardo all'insieme dei tributi il cui gettito affluisce alle casse regionali e riconosce lo statuto per più versi autonomo di cui gode la tassa automobilistica rispetto alla più ampia categoria dei 'tributi propri derivati', per i quali ultimi permane, come riaffermato in coeva giurisprudenza della Corte, un regime di più rigida delimitazione dell'ambito di discrezionalità legislativa regionale⁷.

⁵ Cfr. D. STEVANATO, *Bollo auto, battaglie di retroguardia sul fronte dell'autonomia tributaria*, cit., 7-8.

⁶ Cfr., *ex multis*, M. BERGO, *Coordinamento della finanza pubblica e autonomia territoriale. Tra armonizzazione e accountability*, cit., 145; D. CABRAS, *Su alcuni rilievi critici al c.d. "pareggio di bilancio"*, in *Rivista Aic*, 2/2012; G. DI GASPARE, *Funambolismi di finanza pubblica: il nuovo art. 81 Costituzione e la legge di stabilità*, in *Amm. in cammino*, 3/2016; F. GALLO, *Attualità e prospettive del coordinamento della finanza pubblica alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rivista Aic*, 2/2017.

⁷ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 128 del 28 maggio 2019 (pubb. G.U. 29 maggio 2019).

È, peraltro, probabile che tale sentenza possa contribuire in maniera importante a riaprire il percorso, che già in passato le Regioni avevano tentato di perseguire, di progressiva estensione delle fattispecie di agevolazione tributaria *in subiecta materia*. Strada che, alla stregua dei principi statuiti nella pronuncia in commento, non troverebbe più limiti di rilievo e che potrebbe anche condurre ad una sostanziale ‘abolizione’ del tributo in una o più Regioni, qualora una tale scelta di politica fiscale trovi giustificazione in ‘specifiche esigenze’ individuate dal legislatore regionale e sempre a condizione che ciò non incida sul rispetto del principio di equilibrio di bilancio e non implichi maggiori oneri per lo Stato.

2. Cenni alla vertenza in esame

Con la sentenza in esame la Corte è stata investita della questione di legittimità costituzionale dell’art. 7, comma 2, L. della Regione Emilia-Romagna, 21 dicembre 2012, n. 15, attinente la disciplina in materia di tributi locali (nel prosieguo anche ‘Legge Regionale’), con riferimento agli artt. 117, quarto comma e 119, secondo comma, della Costituzione.

Secondo il giudice *a quo* - la Commissione tributaria provinciale di Bologna – il censurato art. 7, comma 2 si poneva in contrasto con i citati parametri costituzionali nella misura in cui subordinava il godimento di un regime di esenzione relativo a un tributo derivato, disciplinato in forza di una legge statale, al rispetto di requisiti ulteriori non richiesti da tale ultima normativa. Ciò con l’effetto di escludere dal regime di esonero fiscale quei contribuenti che, pur rispettando le condizioni previste dalla norma di rango statale, non rientravano nei, più stringenti, requisiti individuati dalla disposizione della Legge Regionale scrutinata per quanto riguarda il godimento dell’esenzione.

In dettaglio, l’oggetto della vertenza principale rimessa all’attenzione della Corte era una controversia tributaria attinente la debenza della corresponsione della tassa automobilistica per l’anno 2013 con riferimento ad un’automobile immatricolata nell’anno 1990. Il contribuente impugnava la notifica della cartella di pagamento emessa a seguito dell’iscrizione a ruolo della tassa automobilistica richiesta in pagamento dalla Regione Emilia-Romagna, chiedendone l’annullamento integrale sul presupposto che tale tassa non poteva trovare applicazione nel caso di specie, considerato che il veicolo in questione rientrava nel regime di esenzione dettato dall’art. 63, commi 2 e 3, L. 21 novembre 2000, n. 342 (nel prosieguo, anche ‘Legge Statale’).

Tale previsione, in particolare, stabiliva che la norma di esenzione per i veicoli ultratrentennali, ad esclusione di quelli adibiti ad uso professionale - disciplinata in via generale all'art. 63, comma 1 della Legge Statale – fosse “altresì estesa agli autoveicoli e motoveicoli di particolare interesse storico e collezionistico per i quali il termine è ridotto a venti anni” e che l'individuazione di tali veicoli fosse individuata “con propria determinazione, dall'ASI (*Automobilclub Storico Italiano*) e, per i motoveicoli, anche dalla FMI (*Federazione Motociclistica Italiana*)”.

Resisteva nel giudizio principale la Regione Emilia-Romagna, sostenendo che il pagamento della tassa *de qua* permanesse, in tale circostanza, dovuto in quanto non risultava che il veicolo in questione fosse stato debitamente iscritto in uno dei registri indicati al predetto art. 7, comma 2 della Legge Regionale⁸. Ne discendeva, allora, secondo la Regione Emilia-Romagna, che, qualora il veicolo non risultasse iscritto in uno dei citati registri, la previsione di esenzione non potesse operare e, di conseguenza, il tributo fosse dovuto in misura ordinaria.

A fronte di tali doglianze, come anticipato, la Commissione tributaria provinciale sollevava questione di legittimità costituzionale nel quadro dei parametri di cui agli artt. 117, quarto comma e 119, secondo comma, della Costituzione, sul presupposto che la definizione della controversia dipendesse in maniera decisiva dall'individuazione della norma – statale o regionale - idonea a governare la fattispecie e, pertanto, la valutazione circa la costituzionalità della disposizione della Legge Regionale nei termini appena richiamati si ponesse quale questione pregiudiziale per la risoluzione della questione posta innanzi il rimettente.

A tale proposito, infatti, il Giudice rimettente dubitava della legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, citato, sostenendo che una legge regionale non potesse, stante la regolamentazione della materia da parte della legge statale, introdurre “una disciplina che, in palese obliterazione della norma statale e del beneficio da essa testualmente previsto in favore di tali categorie di veicoli restringesse il campo di fruibilità dell'esenzione, prevedendo che non lo fossero i veicoli ultraventennali privi dell'iscrizione in uno dei registri tenuti dagli enti riconosciuti”⁹.

⁸ Tale ultima disposizione, precipuamente censurata innanzi la Corte, disponeva che, a partire dal 1° gennaio 2013, “gli autoveicoli ed i motoveicoli, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, di anzianità tra i venti e i trenta anni, classificati d'interesse storico o collezionistico, iscritti in uno dei registri ASI, Storico Lancia, Italiano Fiat, Italiano Alfa Romeo, Storico FMI, previsti dall'articolo 60 del decreto legislativo n. 285 del 1992 e dal relativo regolamento attuativo (nel prosieguo ‘Nuovo codice della strada’), sono esentati dal pagamento della tassa automobilistica regionale. Ai fini dell'esonero fiscale, la certificazione d'iscrizione attestante la data di costituzione nonché le caratteristiche tecniche è prodotta alla Regione”.

⁹ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 122 del 20 maggio 2019, § 4 (*in fatto*).

Inoltre, a sostegno della non manifesta infondatezza della questione di costituzionalità sollevata, il Giudice rimettente richiamava precedente pronuncia n. 288/2012 della Corte, nella quale si era affermato che, stante la qualificazione della tassa *de qua* come tributo derivato, le Regioni non possono “escludere esenzioni, detrazioni e deduzioni già previste dalla legge statale”¹⁰.

3.1. Il giudizio innanzi la Corte: l’iscrizione nei registri tenuti dall’ASI o dalla FMI quale requisito per il godimento dell’esenzione fiscale per i veicoli ultraventennali di interesse storico e collezionistico

La Corte, dopo aver preliminarmente affrontato le eccezioni di inammissibilità formulate dalla Regione Emilia-Romagna¹¹, ha dichiarato la fondatezza della questione sollevata dalla Commissione tributaria, nei termini qui di seguito meglio specificati, con un tipo di statuizione riconducibile alle decisioni di accoglimento parziale.

In specie, la Corte si è domandata se il requisito del rilascio del certificato d’iscrizione prescritto dall’art. 7, comma 2 della Legge Regionale costituisse elemento ‘innovativo’ della sola legislazione regionale, oppure – come invece sostenuto dalla difesa della Regione Emilia-Romagna – fosse richiesto quale condizione per il godimento del regime di esenzione anche dalla stessa legislazione statale.

¹⁰ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 122 del 20 maggio 2019, § 3 (*in diritto*).

¹¹ In specie, la Regione aveva argomentato che il Giudice *a quo* avesse erroneamente rimesso il giudizio innanzi la Corte, atteso che il ricorrente nella controversia principale non aveva il possesso di idonea iscrizione nei registri di cui all’art. 7, comma 2 della Legge Regionale e, di conseguenza, non avrebbe potuto in nessun caso accedere al regime fiscale di esenzione ivi previsto. Eccezione, tuttavia, rigettata dalla Corte, in quanto la Commissione tributaria provinciale aveva adeguatamente dimostrato nell’ordinanza di remissione la sussistenza del requisito della rilevanza della questione, considerato che era proprio la norma censurata a demandare requisiti ulteriori per il regime di esenzione per i veicoli ultraventennali d’interesse storico o collezionistico e, pertanto, una sua eventuale declaratoria di incostituzionalità avrebbe avuto l’effetto di cambiare il quadro normativo di riferimento per la soluzione della controversia principale. Né, d’altra parte, ha ricordato la Corte, poteva obliterarsi che la valutazione in ordine al requisito della rilevanza è rimessa primariamente al giudice *a quo*, potendo la Corte intervenire in merito soltanto allorché la motivazione del rimettente sia erronea oppure contraddittoria. Di conseguenza, è compito precipuo del giudice comune ponderare se il procedimento principale possa essere o meno “definito indipendentemente dalla soluzione della questione sollevata, potendo la Corte interferire su tale valutazione solo se essa, a prima vista, appaia assolutamente priva di fondamento”. La Corte si è altresì soffermata su una seconda eccezione preliminare avanzata dalla Regione Emilia-Romagna, rigettandola anch’essa (per maggiori dettagli cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 122 del 20 maggio 2019, § 3.2.).

Ebbene, riprendendo la propria pregressa giurisprudenza sul punto ed in linea con l'orientamento consolidato della Cassazione, la Corte ha ribadito come l'argomento della Regione Emilia-Romagna non cogliesse nel segno. Ciò in quanto, ai fini del godimento del riconoscimento del regime di favore da parte della legge statale “non è prevista alcuna iscrizione nei registri tenuti dall'ASI o dalla FMI; l'esenzione, infatti, da un lato dipende dall'accertamento costitutivo demandato ai suddetti enti, ma, dall'altro, tale accertamento ‘non ha effetto *ad rem*, è limitato ad un elenco analitico di modelli e marche, ed ha portata generale e astratta, riferita, cioè, a categorie complessive di veicoli”¹².

A conferma di tale inquadramento, la Corte ha evidenziato, poi, come occorresse distinguere tra requisiti previsti dalla legislazione fiscale e condizioni fissate in altre disposizioni ed orientamenti di prassi, rispondenti a finalità diverse da quelle proprie del legislatore tributario e, pertanto, inidonee a porsi a requisiti costitutivi per il godimento di una misura di esenzione fiscale. Considerazioni, queste ultime, che assumevano rilievo centrale nel caso in esame e che hanno portato la Corte a concludere che il requisito dell'iscrizione dei veicoli di interesse storico e collezionistico nei registri tenuti dall'ASI o dalla FMI, anche ove valorizzato in determinazioni di prassi e nel contesto delle misure sulla circolazione stradale dei detti veicoli, non potesse assurgere a criterio ulteriore di ammissibilità della fruizione dell'esenzione fiscale, nella misura in cui non fosse a sua volta previsto nella disciplina fiscale di riferimento¹³.

Delineate le coordinate normative rilevanti nei termini fin qui sinteticamente esposti, la Corte ha quindi concluso come la previsione regionale scrutinata effettivamente introducesse un requisito ulteriore – l'iscrizione nei registri tenuti dall'ASI o dalla FMI - per il godimento dell'esenzione fiscale per i veicoli ultraventennali di interesse storico e collezionistico, assente nell'ambito della disciplina statale di riferimento. Ciò con l'effetto ultimo di subordinare una misura di esenzione prevista dalla legge statale a requisiti ivi non previsti e, di conseguenza, vulnerare sia l'art. 117, comma 2, lett. e), Cost., per lesione della competenza statale esclusiva sul sistema tributario dello Stato, che l'art. 119, secondo comma, Cost., per mancato rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario¹⁴.

¹² Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 122 del 20 maggio 2019, § 4.1. (*in diritto*).

¹³ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 122 del 20 maggio 2019, § 4.1. e, più diffusamente, § 4.2. (*in diritto*).

¹⁴ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 122 del 20 maggio 2019, § 4.3. (*in diritto*).

3.2. Segue...l'esercizio della competenza legislativa delle Regioni a statuto ordinario in ordine alla tassa automobilistica

Occorre, a questo punto, soffermarsi più in dettaglio sul percorso argomentativo compiuto dalla Corte in ordine ai profili esaminati di carattere costituzionale, attinenti, nello specifico, la sfera di competenza del legislatore regionale per quanto riguarda la tassa automobilistica ed i confini del suo potere di manovra nella cornice fissata dalla legislazione statale.

Centrale, ai fini di tale percorso argomentativo, è stata l'indagine in ordine alla cifra interpretativa dell'art. 8, D.Lgs. n. 68/2011; disposizione, quest'ultima, che rappresenta, secondo la Corte, la norma cardine atta a delineare gli spazi attribuiti alla politica fiscale delle Regioni, secondo una fondamentale sistematica tale per cui le competenze legislative regionali in sede di autonomia finanziaria sul lato delle entrate vanno ricondotte alle categorie, alternative, dei tributi 'propri autonomi' oppure di quelli 'propri derivati'¹⁵.

In tale contesto, ricorda la Corte, la tassa automobilistica si configura, tuttavia, come vero e proprio *tertium genus*, caratterizzata da una valenza autonoma, in quanto costituisce una tipologia di "tributo proprio derivato particolare, parzialmente 'ceduto'"¹⁶, con riguardo al quale le Regioni godono di un più ampio margine di autonomia, che incontra un unico vincolo, unidirezionale, di non superare il limite massimo di manovrabilità stabilito dalla legge statale.

Di conseguenza, nel rispetto del principio dell'equilibrio di bilancio e senza pregiudizi alle finanze statali una disposizione regionale che introduca una nuova misura agevolativa o ne estenda il campo di applicazione rispetto a quanto previsto dalla legislazione statale non si pone in contrasto con il divieto rappresentato dall'obbligo di non eccedere il limite massimo di manovrabilità in ossequio al principio di coordinamento di cui all'art. 8, comma 2, D.Lgs. n. 68/2011¹⁷.

¹⁵ Cfr., per un primo inquadramento in merito, L. CARPENTIERI, *Le fonti del diritto tributario*, in A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., in particolare 162; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 147; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 2018, 345.

¹⁶ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 122 del 20 maggio 2019, § 5 (*in diritto*).

¹⁷ Merita, ad ogni modo, osservare come un percorso finalizzato a riconoscere la natura 'non derivata' della tassa automobilistica avrebbe potuto essere conseguito, forse più agevolmente, sulla base di argomentazioni letterali e sistematiche che avessero valorizzato il dettato del citato art. 8 e la sua collocazione all'interno del D.Lgs. n. 68/2011. In specie, come rilevato da D. STEVANATO, *Bollo auto, battaglie di retroguardia sul fronte dell'autonomia tributaria*, cit., 1099, "la tassa automobilistica regionale, proprio in quanto disciplinata dalle regioni a statuto ordinario, viene a conformarsi per effetto del d.lgs. n. 68 del 2011 come un 'tributo proprio regionale' *stricto sensu*, nonostante il

Secondo la Corte si assiste, infatti, ad una modulazione dell'autonomia finanziaria delle Regioni secondo un modello tripartito, in cui occorre tenere presenti non solo le categorie dei tributi 'propri autonomi' ovvero 'propri in senso stretto' – di cui all'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 68/2011 – e dei tributi 'propri derivati' – di cui all'art. 8, comma 3, D.Lgs. n. 68/2011 – ma altresì l'ulteriore categoria rappresentata dalla tassa automobilistica, la cui disciplina è demandata alle Regioni, ai sensi dell'art. 8, comma 2, D.Lgs. n. 68/2011, “entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale”¹⁸.

Proprio tale ultimo inciso viene valorizzato dalla Corte, che ricorda come esso costituisca estrinsecazione del principio costituzionale di coordinamento del sistema tributario ed assuma una funzione di parametro interposto che le Regioni a statuto ordinario devono rispettare nell'esercizio della propria autonomia sul piano legislativo per quanto concerne l'applicazione della tassa automobilistica.

Da tale inquadramento si evince, in conclusione, la peculiare conformazione della potestà legislativa regionale in materia di tassa automobilistica, in relazione alla quale si espandono gli spazi per lo sviluppo di una propria politica fiscale e di differenziazione, alla condizione, però, di non alterare i “presupposti strutturali” del tributo *de quo* – atteso che esso continua a partecipare della natura dei tributi propri derivati – e di non superare i citati limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale¹⁹.

riferimento al limite massimo di manovrabilità previsto dalla legge statale: sono infatti 'tributi propri' delle Regioni quelli istituiti e disciplinati dalla legge regionale, mentre la figura dei «tributi propri derivati» allude a tributi istituiti e disciplinati da una legge statale – su cui le Regioni non possono incidere, se non previa 'autorizzazione' della legge statale medesima. [...] Inoltre, il fatto che il comma 3 del citato art. 8 abbia con disposizione residuale sancito la spettanza alle regioni del gettito degli altri tributi già ad esse riconosciuto dalla legislazione a quel momento vigente, qualificandoli come «tributi propri derivati», porta a escludere che in tale categoria rientri anche la tassa automobilistica regionale, menzionata dal comma 2, in modo abbastanza inequivoco, come tributo trasformato in «tributo proprio regionale» (tributo proprio in senso stretto, non derivato), posto che non si saprebbe come altro interpretare la competenza disciplinare attribuita sul punto alle Regioni”.

¹⁸ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 122 del 20 maggio 2019, § 5 (*in diritto*), in cui si evidenzia come l'art. 8, D.Lgs. 68/2011 “si struttura distinguendo: a) i tributi propri autonomi (o 'propri in senso stretto') 'ceduti', ovvero quelli che il comma 1 prevede possano essere istituiti e interamente disciplinati (o anche soppressi) con legge regionale; b) la tassa automobilistica, la cui disciplina, dal comma 2, è demandata alle Regioni “entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale”; c) i tributi qualificati, dal comma 3, come 'propri derivati’”.

¹⁹ Come osservato in dottrina (F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, cit., 4), la centralità dell'imposizione di un limite massimo all'imposizione origina dalla “ferma volontà di tenere sotto stretto controllo la pressione tributaria regionale e locale” e va ricondotta agli stessi principi fissati nella legge delega all'art. 28, comma 2, lett. b), secondo cui deve essere “salvaguardato l'obiettivo di non produrre aumenti della pressione fiscale complessiva anche nel corso della fase transitoria”. In generale, per approfondimenti circa la portata dei 'principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso', anche rispetto alla differente nozione dei 'principi del sistema tributario statale',

Profili, questi ultimi, che come si è avuto modo di argomentare in precedenza, costituiscono indubbiamente principi innovativi, mai fino ad ora valorizzati in questi termini nella giurisprudenza della Corte.

Al contrario, risulta interessante sottolineare come questa costruzione ‘tripartita’ del meccanismo tributario regionale rappresenti un *novum*, che, di fatto, permette di attribuire al legislatore regionale un margine di autonomia per quanto concerne la tassa automobilistica sostanzialmente pari a quello esercitabile con riferimento ai tributi propri ‘in senso stretto’, così svincolandola – in contrasto con le statuizioni della precedente giurisprudenza²⁰ – dalle più rigide limitazioni proprie dell’area dei tributi propri derivati²¹. Ciò, tuttavia, con la non irrilevante differenza che, diversamente dall’insieme dei tributi propri ‘in senso stretto’, la tassa automobilistica genera un gettito invero non trascurabile ed incide concretamente su una vastissima platea dei contribuenti localizzati sul territorio regionale di riferimento e, pertanto, si rappresenta particolarmente idonea a giustificare interventi di politica fiscale in funzione delle specifiche esigenze maggiormente sentite a livello locale²².

La Corte sottolinea, inoltre, che una tale sistemica del riparto di competenze, che vede attribuita alla tassa automobilistica una natura peculiare e maggiormente atta ad essere plasmata dal legislatore regionale rispetto all’insieme degli altri tributi ‘propri derivati’, in una dinamica

si vedano, *ex multis*, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2015, 49 e R. PIGNATONE, *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in *Federalismi*, n. 5, 9 marzo 2011, in particolare 44.

²⁰ Si vedano, in senso contrario, le pronunce della Corte costituzionale n. 199 del 21 luglio 2016; n. 242 del 22 novembre 2016; n. 269 del 26 settembre 2003. Ad esempio, nella sentenza della Corte costituzionale n. 199/2016, si era affermato che “La tassa automobilistica è prevista, per quanto qui interessa, dall’art. 8, comma 2, 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), che permette alle Regioni di disciplinarla, fermi restando i limiti massimi di manovrabilità indicati dalla legislazione statale. Questa Corte, nel vigore del citato art. 8, ha già ritenuto che tali limiti concernono anche le esenzioni, permesse solo nei termini stabiliti dalla legge dello Stato (sentenza n. 288 del 2012), così confermando la propria giurisprudenza anteriore (sentenze n. 451 del 2007, n. 455 del 2005 e n. 296 del 2003). Deve perciò ribadirsi che un intervento sull’esenzione dalla tassa dei veicoli di interesse storico e collezionistico eccede la competenza regionale e incide «su [un] aspett[o] della disciplina sostanziale del tributo riservat[o] alla competenza legislativa esclusiva dello Stato» (sentenza n. 455 del 2005), in violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119, secondo comma, Cost.”.

²¹ Tale costruzione ‘tripartita’, così come la peculiare collocazione sistemica della tassa automobilistica, è stata da ultimo riconosciuta dal Ministero dell’Economia e delle Finanze nella Risoluzione n. 1/DF del 14 giugno 2019, avente ad oggetto la disciplina agevolativa prevista “per gli autoveicoli e i motoveicoli di interesse storico e collezionistico con un’anzianità di immatricolazione compresa tra i 20 e i 29 anni”.

²² Basti al riguardo pensare alle esigenze di carattere ambientale che sono particolarmente sentite nelle Regioni dell’Italia settentrionale in considerazione dei gravi problemi arrecati dall’inquinamento.

rispettosa delle esigenze di differenziazione, trovi conforto nei lavori preparatori dello stesso art. 8, D.Lgs. n. 68/2011.

Come sottolinea la Corte, infatti, è evidente che nel contesto del nuovo federalismo fiscale attuativo della L. n. 42/2009, il legislatore ha inteso conferire alla tassa automobilistica una funzione non del tutto assimilabile a quella degli altri tributi propri derivati, “connotandola con un maggiore livello di autonomia”²³, anche a fronte del fatto che essa, sul piano storico, ha rappresentato la prima imposta di rilievo interamente ‘attribuita’ al finanziamento regionale²⁴.

D’altra parte, ricorda la Corte, la validità di tale interpretazione del quadro normativo *de quo*, che vede riconosciuto alle Regioni uno spazio di differenziazione in materia di tassa automobilistica limitato dal solo vincolo, unidirezionale, di non superare il limite massimo di manovrabilità stabilito dalla legge statale, trova conferma in alcune previsioni statutarie adottate dalle Regioni a statuto speciale in sede di attuazione degli accordi previsti dall’art. 27, L. n. 42/2009 - e nella giurisprudenza costituzionale intervenuta al riguardo²⁵ - proprio con riferimento alla definizione dei margini di intervento regionale relativamente a tributi propri che non possono essere qualificati come ‘autonomi’, ma neanche ricompresi tra quelli propriamente ‘derivati’²⁶.

Anche in tali casi, infatti, si assiste a previsioni che esplicitano il richiamo al principio di coordinamento del sistema tributario tramite formulazioni letterali simili o identiche a quella - “entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale” - prescelta dal legislatore

²³ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 122 del 20 maggio 2019, § 5 (*in diritto*).

²⁴ Come evidenzia la Corte, facendo riferimento al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 – riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell’articolo 4, Legge 23 ottobre 1992, n. 421.

²⁵ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 323 del 25 novembre 2011 (pubb. G.IU. 30 novembre 2011), § 2.1. (*in diritto*). Rimane, tuttavia, da osservare al riguardo che le pronunce richiamate dalla Corte a fondamento dell’interpretazione della locuzione ‘entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale’ legittimavano l’esercizio di autonomia al di là dei limiti consentiti dalla legge statale muovendo, però, dall’interpretazione puntuale del contenuto di statuti di Regioni e Province autonome, i quali attribuivano all’ente ampia libertà di manovra con riguardo ai tributi scrutinati, autorizzando il legislatore regionale o provinciale ad introdurre modifiche anche diverse da quelle consentite dalla legge dello Stato (Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 323 del 25 novembre 2011, § 2 - *in diritto*; Corte costituzionale, sentenza n. 2 del 12 gennaio 2012, § 4 - *in diritto*). Perciò, si potrebbe argomentare la non piena trasponibilità delle considerazioni di diritto formulate in tale ultima giurisprudenza, a fronte delle profonde differenze che connotano i livelli di autonomia tributaria attribuiti alle Regioni e Province autonome rispetto alle Regioni a statuto ordinario.

²⁶ Per un’analisi della giurisprudenza costituzionale sull’applicazione della tassa automobilistica nel contesto delle Regioni e Province autonome si vedano A. GIOVANARDI, *Tasse automobilistiche tra Stato e autonomie speciali: un de profundis per l’autonomia tributaria regionale? (Osservazione a Corte cost. 22 maggio 2017 n. 118)*, cit., 1216; D. STEVANATO, *Bollo auto, battaglia di retroguardia sul fronte dell’autonomia tributaria*, cit., 1096.

all'art. 8, comma 2, D.Lgs. n. 68/2011 per la tassa automobilistica con riguardo alle Regioni a statuto ordinario²⁷.

A fronte di tali considerazioni generali di inquadramento sistematico delle coordinate di riferimento della tassa automobilistica nel contesto dell'autonomia finanziaria delle Regioni la Corte ha statuito l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, Legge Regionale nella parte in cui subordinava l'esenzione fiscale della tassa automobilistica per i veicoli di particolare interesse storico o collezionistico all'iscrizione in uno dei registri tenuti dall'ASI o dalla FMI ai sensi dell'art. 60 del Nuovo codice della strada, invece che alla mera individuazione dei requisiti mediante determinazione dell'ASI e della FMI.

Ciò sul presupposto che la previsione scrutinata, restringendo in maniera palese – ed *in peius* – il campo di applicazione della norma statale, eccedeva “il vincolo dei limiti massimi di manovrabilità previsti dall'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68 del 2011”²⁸. Vincolo al cui rispetto il legislatore regionale rimane, tuttavia, tenuto con riguardo alla tassa automobilistica regionale, considerato che il citato art. 8, comma 2, D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68 stabilisce che le Regioni debbano improntare la loro competenza legislativa in tale ambito “fermo restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale”.

Ebbene, posto che tale previsione costituisce, per giurisprudenza conforme della Corte, estrinsecazione del principio di coordinamento del sistema tributario e deve essere interpretato come parametro interposto per l'esercizio della competenza legislativa della Regione *in subiecta materia*, la Corte ha, quindi, concluso che una misura derogatoria *in peius* dettata dal legislatore regionale e tale da limitare il godimento del regime di esenzione introdotto dalla legge statale ecceda i limiti massimi di manovrabilità individuati dalla legislazione statale.

Merita, in ultimo, sottolineare come la Corte non si sia fermata ad una statuizione di accoglimento totale della questione di illegittimità costituzionale, ma abbia inteso delimitare la portata della decisione di accoglimento al fine di salvaguardare quella parte della disposizione scrutinata in linea con i principi costituzionali attinenti alla peculiare configurazione della tassa automobilistica nella sistematica dei rapporti tra competenza legislativa statale e regionale.

²⁷ La Corte fa, in particolare, riferimento alle seguenti disposizioni statutarie: l'art. 73, comma 1-*bis*, D.P.R. 31 agosto 1972, n. 670; l'art. 1, comma 1, D.Lgs. 11 agosto 2014, n. 129; l'art. 5, comma 2, D.Lgs. 20 novembre 2017, n. 184.

²⁸ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 122 del 20 maggio 2019, § 4.3. (*in diritto*).

Infatti, l'art. 7, comma 2, Legge Regionale, sebbene avesse l'effetto di subordinare – illegittimamente - la concessione dell'esenzione fiscale all'iscrizione nei registri ASI o FMI e, di conseguenza, restringesse la sfera della citata misura agevolativa rispetto ai requisiti fissati nella legge statale, aveva altresì un effetto 'estensivo', nella misura in cui ampliava il campo di applicazione dell'esenzione statale *de qua* anche a favore di tutto l'insieme dei veicoli di interesse storico o collezionistico.

In altre parole, a condizione che il veicolo venisse iscritto nei citati registri ASI o FMI, la fruizione dell'esenzione ai sensi della disposizione regionale non ricomprendeva i soli veicoli di 'particolare interesse storico o collezionistico', ma operava con riguardo al più lato insieme di tutti i veicoli di interesse storico o collezionistico, indipendentemente dal fatto che gli stessi avessero o meno un 'particolare' interesse di tipo storico o collezionistico, così introducendo una nuova esenzione del tutto assente nel quadro regolatorio di matrice statale.

Ebbene, sulla scorta dell'inquadramento sistematico della tassa automobilistica prima esposto, la Corte ha, al riguardo, rilevato come tale ultima 'norma' ricavabile dalla disposizione censurata – nella misura in cui estendeva il regime di beneficio fiscale al di là di quanto previsto dal legislatore statale - non si poneva in contrasto con il quadro normativo di riferimento in materia. Ciò in quanto l'esplicarsi del principio di coordinamento delineato dall'art. 8, comma 2, D.Lgs. n. 68/2011 deve essere interpretato unicamente quale affermazione dell'esistenza di un vincolo 'unidirezionale' al legislatore regionale, teso a comprimerne l'autonomia legislativa al fine di evitare una modifica '*in peius*' del regime di conio statale²⁹.

²⁹ Cfr. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, cit., 4, che sottolinea come, a ben vedere, la previsione di limiti agli spazi di autonomia tributaria regionale per quanto riguarda l'aumento della pressione fiscale trovi fondamento nei principi fissati nella legge delega n. 42/2009, all'art. 28, comma 2, lett. b), secondo cui deve essere "salvaguardato l'obiettivo di non produrre aumenti della pressione fiscale complessiva anche nel corso della fase transitoria".