

GUIDO RIVOSECCHI

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

Profili di diritto tributario nel contenzioso Stato-regioni

Relazione al Corso “Istanze costituzionali e sovranazionali nel diritto tributario”

Corte costituzionale – Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria

Versione provvisoria

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.

Roma, Palazzo della Consulta, 6-7 giugno 2016

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, come è noto, già da diversi anni ha registrato un considerevole incremento nella giurisprudenza costituzionale.

Sul punto, 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, tra l'altro, ha sottolineato come la percentuale dei giudizi promossi in via principale definiti dalle pronunce della Corte sia ancora assai rilevante rispetto al 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 e regionali in materia finanziaria o tributaria, o, in caso di conflitti tra enti, 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.

Al riguardo, come dicevo, ci si dovrebbe anzitutto preliminarmente interrogare sul significato del presente contributo in un Seminario di formazione principalmente rivolto 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

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

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 e alle regioni (nonché alle Province autonome di Trento e di Bolzano).

In realtà, 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.

Occorre infatti preliminarmente ricordare che larga parte delle questioni di costituzionalità a cui mi riferirò nella presente relazione – e per l'approfondimento delle quali rinvierò, in larga parte, al testo scritto – 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.

Bisogna in altre parole ricordare 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 rimettente – è indubbio che essi rispondano all'unico interesse di rimuovere la legge costituzionalmente illegittima dall'ordinamento.

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 parametri competenziali, qualora assuma che la disposizione di legge da applicarsi ai fini della definizione del giudizio possa ritenersi lesiva di parametri costituzionali che attengono alle 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, per poi soffermarmi sul coordinamento del sistema tributario nella giurisprudenza costituzionale, focalizzando l'attenzione sulla distinzione

tra tributi regionali propri e tributi propri derivati, per verificare la difficoltà di giungere alla determinazione di questi ultimi. Infine, dopo un cenno alla questione – di particolare rilievo nel sistema delle autonomie territoriali, specie per come emerge dal contenzioso costituzionale negli ultimi anni – dell'autonomia tributaria degli enti territoriali ad ordinamento differenziato, 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

E' appena il caso di ricordare 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 e di eguaglianza 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.².

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.³; 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 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 territoriali⁴.

² In questo senso, ad esempio, G.M. Salerno, *Alcune riflessioni sulla nuova costituzione finanziaria della Repubblica*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2007, 119 ss.

³ Su cui v., da ultimo, in maniera significativa, la sentenza n. 188 del 2015.

⁴ 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*

In altre parole, il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario risponde alle imprescindibili esigenze di mantenere l'unitarietà del sistema rispetto alla tutela di interessi di rilievo nazionale e di quelli posti dal diritto dell'Unione europea. Nei principi di coordinamento del sistema tributario 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 posti dal diritto dell'Unione europea – alla politica tributaria⁵.

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 negata⁶. Tale garanzia è temperata dai principi cooperativi, solidaristici e di perequazione, a più riprese ribaditi dal Titolo V della Parte II della Costituzione⁷.

In secondo luogo, quale elemento pregnante del nuovo assetto della finanza e dei tributi tra i diversi livelli territoriali di governo⁸, 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

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.

⁵ 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.

⁶ Così, G.M. Salerno, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio*, cit., 566.

⁷ Cfr., per tutti, A. Brancasi, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003, 41 ss.

⁸ 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.

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 territoriali⁹.

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 minore capacità fiscale per abitante". 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; compartecipazione 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 perequativo¹⁰. 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.).

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

⁹ Cfr., ad esempio, sentenza n. 37 del 2004.

¹⁰ 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.

pubblica e del sistema tributario”¹¹) e potestà regolamentare degli enti locali, sia pure con tutti i limiti indicati dalla giurisprudenza costituzionale, la quale ha negato che la disciplina del sistema tributario degli enti locali spetti alla potestà legislativa residuale delle regioni¹². 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 prestazione¹³ – l’effettivo spazio normativo a disposizione della potestà regolamentare degli enti locali viene fissato dalla legislazione statale e da quella regionale nelle materie di rispettiva competenza¹⁴.

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 che l’attuazione dell’art. 119 Cost. comporta, 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, esercitando in questo come in altri ambiti materiali del Titolo V una delicata funzione di supplenza¹⁵, ha

¹¹ Anche se, per effetto dell’art. 3 della legge costituzionale n. 1 del 2012 la materia “armonizzazione dei bilanci pubblici” è stata attribuita alla potestà legislativa esclusiva dello Stato.

¹² Cfr., ad esempio, sentenza n. 296 del 2003.

¹³ 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.

¹⁴ 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 per effetto della riserva di legge posta dall’art. 23 Cost., pur preservando l’autonomia tributaria degli enti territoriali.

¹⁵ “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

individuato, nella legge generale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, la precondizione per poter procedere all'attuazione del disegno autonomistico¹⁶, 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 pubblica¹⁷.

Infatti, a partire dalla sentenza n. 37 del 2004, la Corte ha affermato che l'attuazione dell'art. 119 Cost. – e, più in generale, del Titolo V Cost.¹⁸ – 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 ad 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 concorrente¹⁹, detti principi non sono desumibili dalla legislazione esistente, perché “incorporati in un sistema di tributi governato dallo Stato”²⁰.

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”.

¹⁶ Sentenza n. 37 del 2004.

¹⁷ 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.

¹⁸ In base allo stesso nesso tra attuazione dell'art. 119 Cost. e attuazione del Titolo V delineato dalla Corte costituzionale, la quale, nella sentenza n. 370 del 2003, ha ad esempio 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”.

¹⁹ Sentenza n. 282 del 2002.

²⁰ Sentenza n. 37 del 2004.

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 n. 3 del 2001, 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 regionale²¹.

Al contrario, in caso di impugnazioni statali avverso leggi regionali istitutive di tributi "propri", nel senso chiarito dalla da ultimo menzionata giurisprudenza costituzionale, 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 statale²².

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 V²³. 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

²¹ Sentenze n. 296 del 2003 e n. 311 del 2003.

²² Sentenza n. 297 del 2003.

²³ 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.

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 locali.

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" rispetto al libero dispiegarsi della potestà concorrente nelle altre materie del Titolo V Cost., negando la sussistenza di una potestà legislativa regionale residuale sui tributi degli enti locali, presupponendo, anche a tali fini, l'approvazione della legge generale di coordinamento del sistema tributario.

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.

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 convergenza²⁴.

²⁴ 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*

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 interessati²⁵. Nella fattispecie del coordinamento della finanza pubblica e del 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, 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 – al fine di garantire l'adeguamento del sistema finanziario e tributario agli obiettivi previsti in termini di governo dei conti pubblici²⁶.

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.

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*, 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, 3 ss., spec. 5 s.; nonché, se si vuole, G. Rivoecchi, *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica*, cit., 48 ss.

²⁵ Cfr. V. Bachelet, voce *Coordinamento*, in *Enc. dir.*, X, Milano, Giuffrè, 1962, 631 e 633.

²⁶ 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.

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 svolte²⁷.

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 speciali²⁸. 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 e di risulta: al fine di istituire tributi regionali propri in senso stretto²⁹.

Basti richiamare ancora quella giurisprudenza che non consente il dispiegarsi della potestà legislativa regionale concorrente in materia tributaria e di coordinamento finanziario senza una legge che indichi i principi fondamentali della materia³⁰, apparentemente in deroga rispetto ad un consolidato orientamento della Corte stessa, maturato sia nell'originario, sia nel Titolo V del 2001. Una giurisprudenza, quest'ultima, che, in realtà, ben può essere chiarita in quanto la Corte afferma di non poter desumere principi fondamentali del sistema tributario dalla legislazione vigente,

²⁷ 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 autonomie territoriali, nell'accezione sopra richiamata, si veda ancora A. Brancasi, *I due scrutini sul funzionamento dinamico del federalismo fiscale*, cit., 1425.

²⁸ 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'opponibilità 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.

²⁹ 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.

³⁰ Sentenza n. 37 del 2004.

atteso che – come già sottolineato – essi risultano “incorporati”, per così dire, “in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato”³¹. 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 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”³².

In tal modo, viene posto un regime differenziato per i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario rispetto a quelli delle materie di potestà concorrente, in quanto i primi sono riconducibili a più pregnanti istanze unitarie, al di là, cioè, della costituzionalmente 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 territoriali³³, 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 proprie³⁴, 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, ora, 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 europei³⁵. Al riguardo, si pensi alle diverse declinazioni del patto di stabilità interno che si sono

³¹ Sentenza n. 37 del 2004.

³² Così, sentenza n. 36 del 2006, punto n. 6 del “Considerato in diritto”.

³³ 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.

³⁴ Sentenza n. 289 del 2008.

³⁵ Sentenze n. 4, n. 17 e n. 36 del 2004.

susseguite dal 1998 – anno in cui è stato, per la prima volta, previsto l’istituto – ad oggi³⁶. 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 alla crescita di determinati comparti di spesa corrente rispetto al precedente esercizio finanziario, oltre ad altre misure a vario titolo ancor più restrittive³⁷, specie di recente 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, nel contempo, la legittimità di interventi autonomi delle Regioni sulle basi imponibili e sulle aliquote di tributi stabiliti da leggi statali³⁸.

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 Cost.

Come per la difficoltosa individuazione dei principi fondamentali nelle materie di potestà legislativa concorrente, espressione di rilevanti istanze unitarie insuscettibili di frazionamento³⁹, *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 in connessione ad 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 competenze⁴⁰, peraltro in linea con gli elementi desumibili dal diritto positivo⁴¹. Si pensi, soltanto a titolo di esempio, alla riserva di legge posta dall’art. 119, secondo

³⁶ Per un approfondimento, sia consentito rinviare a G. Rivosecchi, *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica*, cit., 53 ss.

³⁷ In questo senso, cfr., ad esempio, C. Pinelli, *Patto di stabilità interno e finanza regionale*, in *Giur. cost.*, 2004, 515 s.

³⁸ 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.

³⁹ 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.

⁴⁰ 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’”.

⁴¹ Al riguardo, una recente analisi è in S. Mangiameli, *La nuova parabola del regionalismo italiano tra crisi istituzionale e necessità di riforme*, cit., 110 ss.

comma, Cost., la quale impone che il coordinamento finanziario sia legiferato, non potendo quindi lo Stato esercitare tale funzione mediante atti amministrativi privi di esplicito fondamento legislativo o comunque non sufficientemente circoscritti nella loro discrezionalità dalla legge stessa. L'esercizio di forme di coordinamento finanziario da parte dello Stato trova quindi un duplice radicamento costituzionale: non soltanto nell'art. 117, terzo comma, Cost., ma anche nell'art. 119 Cost., ben potendo il legislatore statale – proprio in virtù della richiamata riserva di legge – procedere all'individuazione di principi che disciplinano il sistema finanziario della Repubblica⁴².

Tutto ciò – come risulta dall'analisi della giurisprudenza costituzionale⁴³ – finisce per postulare spazi ulteriori per il legislatore statale, il quale acquista la possibilità 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 materia⁴⁴. 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 compongono⁴⁵.

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 crisi economico-finanziaria⁴⁶ – mediante l'esercizio della funzione di coordinamento della finanza e dei tributi il legislatore statale assicura anche la coerente trasposizione, sul

⁴² Così, G.M. Salerno, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio*, cit., 565 ss., spec. 568 s.

⁴³ 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?*, in *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, a cura di S. Mangiameli, Milano, Giuffrè, 2014, 181 ss.

⁴⁴ *Ex plurimis*, dalla sentenza n. 370 del 2003 alla sentenza n. 278 del 2010.

⁴⁵ 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.

⁴⁶ 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*, cit., 181 ss. e 201 ss. (con particolare riguardo alla giurisprudenza costituzionale).

piano interno, dei vincoli europei al governo dei conti pubblici, rendendoli pienamente operanti per la finanza del sistema delle autonomie territoriali⁴⁷. 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 pubblico⁴⁸.

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'Italia⁴⁹. 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; ciò, tra l'altro, per due ragioni: se così fosse, la competenza amministrativa e regolamentare spetterebbe alle Regioni; in secondo luogo, la Corte 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 concorrente⁵⁰.

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 fiscali per gli enti territoriali, valevoli anche per le autonomie speciali. Al riguardo,

⁴⁷ 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.

⁴⁸ 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; sia consentito rinviare a 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.

⁴⁹ Sul punto, cfr. G.M. Salerno, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio*, cit., 569 s.

⁵⁰ In questo senso, v. ancora G.M. Salerno, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio*, cit., 570 ss.

occorre infatti ricordare che la giurisprudenza costituzionale ha prevalentemente ancorato la potestà statale di coordinamento della finanza pubblica e 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.

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 rinforzata⁵¹.

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.

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".

⁵¹ V., al riguardo, 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.

Inoltre, lo stesso art. 7, lett. c), prevede che, “*per il tributi 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 effettuati⁵², i tributi delle Regioni istituiti con legge statale allora in vigore sarebbero stati i seguenti:

- a) imposta regionale sulla benzina per autotrazione (IRBA)⁵³;
- b) imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile⁵⁴;
- c) imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili⁵⁵;
- d) tassa di abilitazione all’esercizio professionale⁵⁶;
- e) tassa automobilistica regionale⁵⁷;
- f) tassa sulle concessioni regionali (in materia di igiene e sanità, turismo e industria alberghiera, fiere e mercati, etc.)⁵⁸;
- g) tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche delle Regioni⁵⁹;

⁵² 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.

⁵³ 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).

⁵⁴ 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.

⁵⁵ Cfr. gli artt. 90-95 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale).

⁵⁶ Cfr. l’art. 190 del Regio Decreto 31 agosto 1933, n. 1592 (Approvazione del testo unico delle leggi sull’istruzione superiore).

⁵⁷ 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).

⁵⁸ 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).

h) tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi⁶⁰;

i) tassa regionale per il diritto allo studio universitario⁶¹.

Inoltre, l'art. 8 del decreto legislativo n. 68 del 2011, in materia di ulteriori tributi regionali, prevede che:

a) ferma restando la facoltà per le regioni di sopprimerli, a decorrere dal 1° gennaio 2013, sono trasformati in tributi propri regionali alcuni tributi statali (comma 1)⁶²;

b) fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, le regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale (comma 2);

c) siano riservati alle regioni a statuto ordinario gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente, che costituiscono tributi propri derivati (comma 3);

d) spettano altresì alle regioni a statuto ordinario le altre compartecipazioni al gettito di tributi erariali, secondo quanto previsto dalla legislazione vigente (comma 5).

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

⁵⁹ Cfr. l'art. 5 della citata legge n. 281 del 1970.

⁶⁰ Cfr. l'art. 3, commi 24-41, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica).

⁶¹ Cfr. l'art. 3, comma 20, della citata legge n. 549 del 1995.

⁶² Si tratta delle seguenti: la tassa 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 tassa 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 art. 5 e 3 della legge 16 maggio 1970, n. 281, dagli articoli da 90 a 95 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

Il modello delineato dal decreto legislativo n. 68 del 2011 appare pertanto sufficientemente aperto, caratterizzato da elementi non sempre lineari⁶³, 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.

In disparte la delicata questione dei tributi propri regionali, istituiti e disciplinati con fonte di autonomia⁶⁴, 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 propri.

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 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 essa devoluto"⁶⁵.

Il primo tributo sottoposto a scrutinio di costituzionalità, su cui la Corte consolida la nozione di tributo proprio derivato è quindi costituito dall'imposta

⁶³ In tal senso, M. Basilavecchia, *Fisco delle Regioni e vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.*, n. 24/2011, 1931 s.

⁶⁴ Su cui v. *infra*, paragrafo 5.

⁶⁵ Sentenza n. 138 del 1999.

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 Regioni⁶⁶. In relazione all'IRAP, la Corte, 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"⁶⁷.

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 soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario"⁶⁸. E ciò sia con riguardo alla legislazione statale in materia⁶⁹, 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

⁶⁶ Cfr. F. Gallo, *I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel federalismo fiscale*, cit., 37 ss.

⁶⁷ Sentenza n. 241 del 2004.

⁶⁸ Sentenza n. 381 del 2004.

⁶⁹ 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.

Stato, che continua a regolare compiutamente la materia e a circoscrivere con precisione gli ambiti di intervento del legislatore regionale⁷⁰.

Il Giudice delle leggi conferma la riconduzione del tributo in parola alla categoria dei tributi propri derivati nella sentenza n. 30 del 2012. 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 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 tributari’”.

Lo stesso riscontro negativo, circa la mancata sussistenza di tributi propri regionali, è parimenti desumibile, all'indomani dell'entrata in vigore del Titolo V del 2001, da un secondo gruppo di sentenze relative alla tassa automobilistica regionale, in cui la Corte sviluppa, anche in relazione a tale tassa, la propria interpretazione di tributo

⁷⁰ 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.

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”⁷¹.

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”⁷².

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”⁷³.

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

⁷¹ Sentenza n. 296 del 2003.

⁷² Sentenza n. 297 del 2003.

⁷³ 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, 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.”.

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"⁷⁴. Nella seconda, 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".

Terzo tributo ricondotto alla categoria dei tributi propri derivati 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 (in questo senso, *ex plurimis*, sentenze n. 241, n. 381, n. 431 del 2004, in tema di IRAP; sentenze n. 297 e n. 311 del 2003, in tema di c.d. tassa automobilistica)"⁷⁵.

Analogamente, la giurisprudenza costituzionale riconduce ai tributi propri derivati il credito di imposta per imprese datrici di lavoro, in caso di intervento del legislatore regionale. La Corte, ad esempio, dichiarando 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

⁷⁴ Sentenza n. 142 del 1992, punto n. 4.1. del "Considerato in diritto".

⁷⁵ Sentenza n. 335 del 2005.

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”⁷⁶.

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 detta 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)”⁷⁷.

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

Alla stregua dell’analisi del diritto positivo, il riparto di competenze in materia tributaria, previsto dal vigente Titolo V Cost. – a cui la legge n. 42 del 2009 (e i relativi decreti legislativi) tentano di fornire attuazione – consente di ricondurre: 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., nel rispetto dei principi di coordinamento del sistema tributario fissati dalla legge statale; 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, a prescindere dalla legislazione statale di coordinamento del sistema tributario e con margini di autonomia, quindi, considerevolmente più ampi di quelli previsti per le regioni a statuto ordinario⁷⁸.

⁷⁶ Sentenza n. 123 del 2010, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

⁷⁷ Ordinanza n. 98 del 2012.

⁷⁸ In questo senso, ad esempio, E. Corali, *Cittadini, tariffe e tributi. Principi e vincoli costituzionali in materia di prestazioni patrimoniali imposte*, Milano, Giuffrè, 2009, 159 s.

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 l'individuazione, nell'ordinamento, di tributi propri regionali, istituiti e disciplinati da fonti di autonomia.

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) – è 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 tartufi). 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 legislativa concorrente, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, Cost.⁷⁹, la giurisprudenza costituzionale appare granitica nella valorizzazione dei tributi propri derivati. Come si è visto nel paragrafo precedente, la Corte ha ripetutamente ricondotto a questa categoria i tributi disciplinati dalle norme di volta in volta scrutinate, riconducibili al "sistema tributario dello Stato", giusto il disposto dell'art. 117, secondo comma, lett. e), Cost.⁸⁰.

⁷⁹ 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").

⁸⁰ 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.

La sentenza n. 121 del 2013 conferma 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 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)”⁸¹.

Muovendo da questi presupposti, la più recente giurisprudenza costituzionale è giunta a ridefinire alcuni dei (pochissimi) tributi propri regionali. Significativa, al riguardo, la sentenza n. 13 del 2015, con la quale la Corte ha dichiarato 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 prevede quanto segue: *“Al fine di evitare effetti distorsivi della concorrenza tra gli scali aeroportuali e di promuovere l’attrattività del sistema aeroportuale italiano, anche con riferimento agli eventi legati all’EXPO 2015, nella definizione della misura dell’imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili (IRESA), di cui agli articoli 90 e seguenti della legge 21 novembre 2000, n. 342, il valore massimo dei parametri delle misure IRESA non può essere superiore a euro 0,50. Fermo restando il valore massimo sopra indicato, la determinazione del tributo è rimodulata tenendo conto anche degli ulteriori criteri della distinzione tra voli diurni e notturni e delle peculiarità urbanistiche delle aree geografiche prospicienti i singoli aeroporti”*.

⁸¹ Sentenza n. 121 del 2013.

L'impugnativa proposta attiene, in particolare, alla determinazione dell'aliquota massima dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (IRESA). Al riguardo, la Corte ne ribadisce la natura di "tributo proprio regionale", così come definito dall'art. 8 del decreto legislativo n. 68 del 2011, e riconosciuto dalla sentenza n. 18 del 2013⁸², per escludere la necessità di misure compensative, previste soltanto per gli altri tributi regionali (individuati dall'art. 7, comma 1, lettera b), della legge n. 42 del 2009). Da ciò segue il rigetto delle censure mosse dalla Regione Lazio, ricorrente in quel giudizio, in riferimento agli artt. 119, primo e secondo comma, Cost., in relazione all'art. 11 del decreto legislativo n. 68 del 2011, e all'art. 19 della legge n. 196 del 2009⁸³.

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 cui base sei Regioni hanno provveduto a disciplinare l'imposta stessa, definendone i presupposti, le esenzioni, nonché la misura del tributo⁸⁴.

Nondimeno, le regioni non possono introdurre misure compensative, riservate agli altri tributi regionali, e devono conformarsi ai principi di coordinamento del sistema tributario di cui è espressione anche la norma statale che "non stabilisce un'aliquota unica, ma un'aliquota massima modulabile da tutte le Regioni". Da ciò discende la conformità a Costituzione dell'intervento del legislatore statale, rivolto ad

⁸² 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)".

⁸³ Cfr. sentenza n. 13 del 2015, punto n. 3.1 del "Considerato in diritto".

⁸⁴ In particolare, hanno adottato una specifica disciplina dell'IRESA: la Regione Emilia Romagna (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). Altre Regioni dopo avere istituito l'imposta, ne hanno successivamente disposto la sospensione (Regioni Lombardia, Marche, Umbria e Veneto).

“evitare effetti distorsivi della concorrenza tra gli scali aeroportuali e di promuovere l’attrattività del sistema aeroportuale italiano”⁸⁵. Parimenti, però, la Corte, nella stessa 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 specifico, il quale tuttora comprende finalità attinenti alla tutela dell’ambiente (art. 117, secondo comma, lettera s), Cost.)”⁸⁶.

Sicché, ferma restando la condivisibile distinzione tra tributi propri regionali ex art. 8 del decreto legislativo n. 68 del 2011 e altri tributi regionali ex art. 7 dello stesso decreto legislativo, da cui discende l’inammissibilità di misure compensative introdotte dal legislatore regionale, e la conformità a Costituzione dell’intervento del legislatore statale, resta qualche dubbio circa l’inquadramento dell’ambito materiale a cui ricondurre la disciplina statale censurata sull’IRESA, contestualmente ricondotta al coordinamento del sistema tributario, alla concorrenza e alla tutela dell’ambiente⁸⁷.

6. Autonomia tributaria e regioni a statuto speciale

Guardando al contenzioso costituzionale in materia tributaria tra Stato e regioni, sono indubbiamente le pronunce della Corte che hanno definito giudizi aventi quali parti le autonomie speciali ad aver assunto, negli ultimi anni, una portata particolarmente incisiva per i profili sia quantitativi, sia qualitativi delle controversie stesse.

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 la Regione in ordine ai criteri di calcolo delle compartecipazioni tributarie sulle imposte sui redditi e sull’imposta sul

⁸⁵ Sentenza n. 13 del 2015, punto n. 4.1 del “Considerato in diritto”.

⁸⁶ Sentenza n. 13 del 2015, punto n.4.1.2 del “Considerato in diritto”.

⁸⁷ Sentenza n. 13 del 2015.

valore aggiunto⁸⁸. 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.

Di qui, le reiterate trattative tra la Regione Sardegna e lo Stato, volte, dapprima, 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. Successivamente, la Regione ha tentato di conseguire l'assenso ad un aumento parziale della sua capacità di spesa, ad esempio nella determinazione delle regole del patto di stabilità interno.

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 emanate, la Regione Sardegna ha iscritto le somme dovute nella legge regionale di bilancio per il 2011.

Da questo quadro, scaturiscono più ricorsi della Regione Sardegna, volti a garantire il riconoscimento della posizione debitoria dello Stato, “coperto” dalla iscrizione in bilancio dei “crediti” risultanti dalla compressione delle entrate spettanti alla Regione⁸⁹.

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 statutaria⁹⁰.

⁸⁸ Così definita nella sentenza n. 231 del 2008, ove la Corte ricostruisce la controversia vicenda sulla base delle pretese regionali, che avrebbero originato più ricorsi.

⁸⁹ Cfr. sentenze n. 99 del 2012 e n. 118 del 2012.

⁹⁰ 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

Alla stregua di quanto previsto dai più recenti accordi, al Friuli-Venezia Giulia sono attribuiti i 6/10 dell'IRPEF, i 4,5/10 dell'IRPEG, i 9,1/10 dell'IVA, i 9/10 di altre imposte di minor rilievo, nonché 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 gettito dell'accisa sui tabacchi. Molte controversie riguardano la compartecipazione della Regione al gettito IRPEF generato dai redditi da pensione prodotti, ma non riscossi, in ambito regionale.

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 9/10 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 lotto⁹¹.

Al riguardo, è bene ricordare che l'art. 37, primo comma, dello Statuto siciliano, dispone che “Per le imprese industriali e commerciali, che hanno la sede centrale fuori dal 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”.

Con la riforma tributaria degli anni Settanta, venne disposta l'abrogazione 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. 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria), vale a dire il principio in

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.

⁹¹ Al riguardo, per un'approfondita e accurata analisi dell'attuazione degli artt. 36 e 37 dello Statuto della Regione siciliana e del relativo contenzioso, 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.

base al quale dovrebbero alla regione tutte le entrate tributarie statali riscosse sul territorio regionale.

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 il richiamato art. 2 con l'art. 4 delle stesse norme di attuazione, che attribuisce alla Regione, oltre alle entrate riscosse sul proprio territorio, anche quelle relative a fattispecie tributarie che per esigenze amministrative affluiscono ad uffici situati al di fuori del territorio regionale⁹².

La sentenza n. 306 del 2004 ribalta questa originaria impostazione passando dall'enunciato criterio generale del luogo di riscossione, basato sul tenore letterale dell'art. 2 delle norme di attuazione, alla valorizzazione del criterio della capacità fiscale che si manifesta nel territorio regionale, quale criterio di spettanza del gettito alla Regione siciliana.

Successivamente, dalla sentenza n. 116 del 2010, la Corte costituzionale riafferma il criterio del luogo di riscossione del gettito quale criterio generale che deve governare il riparto tra Stato e Regione del gettito dei tributi erariali, atteso che il diverso criterio di riparto basato sul luogo di realizzazione del presupposto di imposta non trova conferma testuale nelle norme di attuazione.

In questo quadro di riferimento, quanto alla ridefinizione dell'assetto dei tributi regionali, occorre richiamare il significativo 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). Sicché la summenzionata norma di attuazione, adottata dopo un contenzioso costituzionale ultratrentennale, 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

⁹² 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.

allora esercitate dallo Stato: previsione, quest'ultima, rimasta sino ad oggi priva di attuazione.

Di recente, 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 presi in esame, 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.

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 autonome⁹³. Ancora: all'impegno dello Stato a

⁹³ 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.

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 Stelvio⁹⁴.

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 stessi⁹⁵.

Accentuando quest'ultimo profilo, gli accordi 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. Basti pensare alla sentenza n. 155 del 2015, con la quale la Corte ha dichiarato inammissibili le questioni promosse dalle Regioni autonome Friuli-Venezia

⁹⁴ 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.

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

Giulia, Sardegna, Sicilia e 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 summenzionati⁹⁶.

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 nei rapporti 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 costituzionale⁹⁷.

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

⁹⁶ 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 censurarne 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.

⁹⁷ Cfr., in maniera significativa, la sentenza n. 141 del 2015.

speciali attinenti alle attribuzioni costituzionalmente definite in materia finanziaria e tributaria.

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.