

**Ripensare la natura di “tributo proprio” delle Regioni?  
Brevi riflessioni sulla evoluzione (semantica) della potestà legislativa  
regionale in materia tributaria (a margine di Corte cost., sent. n. 216/2009)**

di Roberto Di Maria \*

Sommario: 1 – La fattispecie oggetto della sentenza; 2 – La natura dell'IRAP: prospettiva statale e prospettiva regionale; 3 – La decisione della Corte, alla luce della pregressa giurisprudenza costituzionale; 4.1 – Alcune osservazioni a margine della sentenza: le vicende della potestà legislativa regionale in materia tributaria, dal “caso” dell'IRAP; 4.2 – (segue)...alle previsioni contenute nella l. 42/2009; 5 – Brevi considerazioni conclusive.

**1** – La sentenza in oggetto muove da un ricorso in via principale promosso dalla Stato nei confronti della regione Piemonte, avente ad oggetto la legge regionale 23 Maggio 2008, n. 12 (“Legge finanziaria [regionale] per l'anno 2008”). In specie, il ricorrente lamenta la violazione degli articoli 3, 117 (comma 2, lettera e) e 119 della Costituzione in relazione all'articolo 2 della legge medesima, il quale testualmente recita: “ai fini della determinazione della base imponibile per il calcolo dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), sono esclusi i contributi regionali erogati nell'ambito del piano casa regionale *10.000 alloggi per il 2012* approvato con Delib. C.R. 20 Dicembre 2006, n. 93-43238 [corsivo aggiunto, ndr.]”. Secondo la prospettazione della difesa erariale, tale disposizione avrebbe comportato una modifica sostanziale alla disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive in quanto vi sarebbe conseguita l'introduzione di una ipotesi di deduzione, ulteriore rispetto a quelle già espressamente contemplate dalla fonte istitutiva della stessa (cfr. d.lgs. 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”, rispettivamente agli articoli 11, 11 *bis* e 12)<sup>1</sup>; e ciò “in

---

<sup>1</sup> In particolare, ai sensi dell'art. 11 (Disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta) “Nella determinazione della base imponibile: sono ammessi in deduzione i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, le spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro [...] Per le imprese autorizzate all'auto-trasporto di merci, sono ammesse in deduzione le indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'articolo 48, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 [...] Tra i costi di cui al comma 1, lettera b), vanno, in ogni caso, escluse le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità o a categorie dei dipendenti e dei collaboratori e quelle erogate ai dipendenti e collaboratori medesimi a titolo di rimborso analitico di spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative. Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile”. Nel successivo art. 12 sono poi fissati i criteri per la determinazione del valore della produzione netta realizzata fuori dal territorio dello Stato o da soggetti non residenti.

assenza di disposizioni che consentano al legislatore regionale un simile intervento”<sup>2</sup>.

A suffragio della protestata illegittimità il ricorrente rievoca la pregressa giurisprudenza costituzionale, secondo la quale si deve escludere che all'IRAP possa essere riconosciuta la natura di “tributo proprio delle Regioni”: infatti “sono tributi propri delle Regioni, ai sensi dell’art. 119 Cost., solo quelli autonomamente istituiti dalle medesime con leggi proprie, mentre non lo sono quelli istituiti e disciplinati dalla legge dello Stato, anche se il loro gettito sia devoluto alle Regioni”; e sulla disciplina di questi ultimi – si sostiene – “la legge regionale non può incidere, se non nei termini espressamente previsti dalla legge statale”<sup>3</sup>.

Alla stregua del medesimo indirizzo ermeneutico, l’Avvocatura dello Stato rammenta quindi come la stessa Corte costituzionale avesse già provveduto a dichiarare l’illegittimità costituzionale di alcune leggi regionali, in quanto contenenti disposizioni di carattere sostanziale inerenti proprio l’IRAP<sup>4</sup>. Fisiologica conseguenza della natura statale del tributo *de quo* – e quindi, della relativa disciplina normativa – sarebbe l’ulteriore violazione del principio di eguaglianza di cui all’articolo 3 della Costituzione, in quanto “derogando ai criteri generali di determinazione della base imponibile definiti dalla legge statale [la disposizione impugnata] accorderebbe un *ingiustificato privilegio ai cittadini della Regione Piemonte* che fruissero del contributo erogato nell’ambito del piano casa regionale [corsivo aggiunto, ndr.]”<sup>5</sup>. Risulta così evidente, invero, come la lesione del menzionato principio riposerebbe sulla esigenza (costituzionalmente protetta) di una disciplina uniforme – perciò di matrice statale – degli elementi essenziali del tributo: sotto questo profilo esisterebbe, allora, un legame diretto fra la competenza legislativa statale in materia tributaria – dalla quale discenderebbe altresì la omogenea soggezione e, dunque, la uniforme applicazione della relativa normativa nei confronti di tutti i cittadini italiani – e la parità di trattamento (fiscale) così come implicata non solo dall’articolo 3, bensì anche dal (non menzionato) articolo 53 della Costituzione<sup>6</sup>.

Sebbene la Consulta dia atto altresì della costituzione in giudizio della Regione, non v’è tuttavia menzione in sentenza delle argomentazioni difensive eventualmente dedotte dalla stessa.

**2 – È probabile che l’IRAP costituisca uno dei tributi sulla cui natura – sia in termini strutturali, sia in termini funzionali – si è sviluppato uno tra i più vivaci e problematici dibattiti dottrinali: dagli originari rilievi di presunta incostituzionalità,**

<sup>2</sup> Così in CORTE COST., SENT. N. 216/2009, n. 1 del *ritenuto in fatto*.

<sup>3</sup> Cfr. ID. Il ricorrente richiama espressamente, sul punto, CORTE COST., SENTT. NN. 29 e 37/2004, 455/2005, e 143 e 412 /2006, 451/2007.

<sup>4</sup> In specie cfr. CORTE COST., SENTT. NN. 296 e 297/2003; 241, 381 e 431/2004, 155/2006.

<sup>5</sup> Sempre CORTE COST., SENT. N. 216/2009, n. 1 del *ritenuto in fatto*.

<sup>6</sup> Il raccordo fra principio di eguaglianza e parità di trattamento in ambito fiscale si ricava facilmente, in effetti, dalla semplice esegesi letterale del suddetto art. 53 Cost. (comma 1) ai sensi del quale “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche *in ragione della loro capacità contributiva* [corsivo aggiunto, ndr.]”: la devoluzione al Legislatore statale della competenza a fissare gli elementi essenziali del tributo esprime, infatti, l’esigenza di garantire l’applicazione del prelievo su un piano di sostanziale parità (corrispondente alla valutazione della capacità contributiva di ciascun cittadino) su tutto il territorio nazionale.

alle critiche relative alla compatibilità dello stesso con il complessivo sistema tributario italiano, l'introduzione dell'IRAP è stata accompagnata, invero, anche da stridenti contrasti politici<sup>7</sup>. In tal senso, il contributo semantico offerto dalla Corte costituzionale rispetto alla definizione dei caratteri di tale imposta, è risultato storicamente decisivo proprio alla luce dell'importanza che la stessa ha rivestito nell'ambito del riordino dei rapporti tributario-finanziari fra Stato e Regioni (sul punto, *funditus, infra*, §3).

Sotto questo profilo, la prospettiva ermeneutica assunta dallo Stato nei confronti dell'imposta in esame pare emergere con chiarezza già dai rilievi sollevati dalla Avvocatura di Stato: il ricorrente sostiene che l'introduzione di nuove ipotesi di deduzione – ulteriori rispetto a quelle già contemplate dai citati articoli 11, 11 *bis* e 12 – modificando (solo a livello regionale) la base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, si sarebbe posta in contrasto con l'articolo 119, comma 2, e con l'articolo 117, comma 2, lett. e); in ogni caso, infatti, la potestà legislativa (concorrente) di una Regione a statuto ordinario in materia tributaria deve essere esercitata nel rispetto e con l'osservanza dei principi fondamentali risultanti dalla legislazione statale (nella specie, il decreto legislativo 446/1997).

La logica premessa a tali deduzioni è, ovviamente, la natura statale del tributo in esame. Tale tesi è avvalorata dalla difesa erariale, invero, mettendo in rilievo il “dover essere” piuttosto che “l'essere” del tributo (cioè, quali siano i tributi che le Regioni possono istituire e disciplinare considerandoli, di conseguenza, come “propri”)<sup>8</sup>.

Ritenuta la dicotomia tra tributi statali e tributi regionali fondata sulla natura (statale o regionale) della legge istitutiva dello stesso, la conseguenza è infatti l'attribuzione all'IRAP – introdotta nell'ordinamento mediante il citato decreto legislativo – della qualità di tributo statale; e l'ulteriore conseguenza di tale connotazione è – giusto il combinato disposto dagli articoli 119, comma 2, 117, comma 2, lett. e), e comma 3 – proprio la predetta limitazione della potestà legislativa regionale ad incidere sulla disciplina del tributo stesso – mediante disposizioni di carattere sostanziale – entro i soli ed espressi termini eventualmente previsti con legge statale.

La sintesi della lettura offerta dallo Stato circa la natura dell'IRAP è racchiusa, peraltro, negli argomenti addotti infine in memoria integrativa.

---

<sup>7</sup> Fra i numerosi contributi dottrinali dedicati alla natura dell'IRAP si segnalano, tra gli altri, F. GALLO, *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rass. trib.*, n. 3/1998; F. BATTISTONI FERRARA, *L'IRAP è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. trib.*, vol. II, 128, 2000, pagg. 95 e ss. ed E. RINALDI, *La Consulta mette un freno ai confini del federalismo fiscale. IRAP e bollo auto, alle Regioni spetta solo il gettito*, in *D&G*, 2003, 37, 52. Per una analisi più generale del tributo in oggetto, invece, si rinvia a C. BUCICCO, *L'IRAP nel sistema tributario italiano*, Napoli, 2000 e S. F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale, nello studio sistematico dell'IRAP*, Milano, 2003.

<sup>8</sup> In tal senso si esprimeva A. BRANCASI, *Per “congelare” la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, in *Giur. Cost.*, 4/2003, pag. 2563. Invero l'Autore osserva che la qualificazione di un tributo come “proprio” deve poter essere fondata, dogmaticamente, su presupposti distinti rispetto a quelli che attengono alla titolarità del potere di istituirlo e disciplinarlo, di talché non si sovrappongano concetti invece distinti: l'effetto della suddetta qualificazione (il potere di istituzione del tributo) e la causa della stessa (la natura di tributo proprio).

La difesa erariale cita, infatti, le previsioni di cui all'articolo 1, comma 43, della legge 24 Dicembre 2007, n. 244 (i.e. la legge finanziaria 2008) ed all'articolo 42, comma 7, del decreto legge 30 Dicembre 2008, n. 207 ("Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni finanziarie urgenti", convertito con modificazioni dalla legge 27 Febbraio 2009, n. 14) ai sensi delle quali l'IRAP "assume la natura di tributo proprio della Regione" e tale "regionalizzazione" – originariamente rinviata al termine 01/01/2009 – è fissata alla scadenza del 01/01/2010.

Sotto questo profilo, il ricorrente argomenta come "le disposizioni in questione non consentirebbero, neanche a regime, alla Regione un intervento come quello operato dalla disposizione censurata: esse, infatti, vietano alle Regioni di modificare la base imponibile dell'imposta [ed invero] simili interventi, pur ammessi in astratto dalla nuova disciplina statale, *non potrebbero comunque essere operati dalle Regioni fino a quando non verrà emanata la legge cornice statale* [corsivo aggiunto, ndr.]"<sup>9</sup>.

Appare del tutto evidente, quindi, l'indirizzo ermeneutico seguito sul punto – anche in una prospettiva evolutiva – da parte dello Stato: alla natura statale del tributo consegue la relativa "intangibilità" da parte del Legislatore regionale se non – appunto – entro i limiti previsti da parte di quest'ultimo. La *ratio* di tale limitazione non risiederebbe, peraltro, solo sul rigido e formalistico rispetto del riparto di competenza legislativa Stato-Regioni (in materia tributaria, risultante dal combinato disposto degli articoli 117 e 119 Cost.) bensì anche – in termini sostanziali – sulla salvaguardia del principio di eguaglianza (*sub specie* "parità di trattamento fiscale") univocamente presidiato dagli articoli 3, 53 e 117 (comma 2, lett. e, e comma 3) della Costituzione.

Come già rilevato, nella sentenza in commento non sono menzionate le argomentazioni addotte a difesa dalla Regione, sebbene la stessa si fosse costituita in giudizio. Ciononostante può essere utile tentare una ricostruzione induttiva della prospettiva regionale rispetto alla materia *de qua*; e ciò mediante un sintetico riferimento all'indirizzo semantico formulato, proprio in ambito regionale, nel corso del lungo percorso giurisprudenziale che ha opposto – fin dalla entrata in vigore della legge costituzionale 3/2001 – lo Stato alle Regioni: riguardo alla definizione della autonomia finanziaria regionale infatti, la premessa prospettiva ermeneutica statale in materia di IRAP è stata più volte oggetto di contestazione da parte delle Regioni.

In particolare, è l'adozione del mancato rispetto dei principi fondamentali risultanti dalla legislazione statale quale parametro cui rapportare l'illegittimità della legislazione regionale in relazione all'articolo 119 – conseguentemente riconoscendo alle Regioni a statuto ordinario una potestà legislativa di natura solo concorrente in materia tributaria – ad essere stata univocamente criticata: in ambito regionale, invero, si sono sempre invocate le modificazioni introdotte nel nuovo Titolo V – in specie, la nuova formulazione proprio del citato articolo 119 – a baluardo delle rivendicazioni autonomiste nei confronti dello Stato.

Tutte le (ricorrenti) argomentazioni addotte dalle Regioni in materia trovano proprio fondamento, in effetti, nella medesima considerazione: il nuovo ordinamento territoriale della Repubblica – così come delineato dalla legge costituzionale 3/2001 – oltre a prevedere l'attribuzione della potestà

<sup>9</sup> CORTE COST., SENT. N. 216/2009, n. 3 del *ritenuto in fatto*.

legislativa esclusiva allo Stato per la disciplina dei soli tributi erariali (cfr. art. 117, comma 2, lettera e) ed alle Regioni per quanto riguarda tutti gli altri tributi regionali e locali (cfr. art. 117, comma 4) riconosce espressamente alle Regioni una potestà normativa d'imposizione primaria (cfr. art. 119, comma 2)<sup>10</sup>.

Sotto questo profilo, proprio il comma 2 dell'articolo 119 – laddove prevede che gli Enti locali e le Regioni “stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri [...] secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” – opererebbe un implicito richiamo all'articolo 117, comma 3, il quale ricomprende il coordinamento tra le materie oggetto di legislazione concorrente e nell'ambito delle quali allo Stato spetta la sola determinazione dei principi fondamentali; in tal senso, peraltro, l'eventuale inerzia da parte dello Stato ad esercitare tale competenza normativa non potrebbe compromettere sostanzialmente l'attività legislativa delle Regioni, laddove tale attività fosse comunque ispirata a principi immediatamente ricavabili dalla disciplina normativa attualmente vigente<sup>11</sup>.

Con particolare riferimento all'IRAP dunque – secondo la premessa prospettiva regionale – la natura chiaramente statale della fonte istitutiva del tributo non sarebbe determinante, di per sé, a delineare i confini entro cui racchiudere la definizione di “tributo proprio della Regione”: per tracciare tali confini dovrebbero tenersi in considerazione, invero, gli ulteriori elementi della attribuzione alla Regione del gettito della tassa, della conseguente attività amministrativa connessa alla sua riscossione e del potere (regionale) di variazione dell'importo originariamente stabilito. Elementi che paiono sufficienti – si sosteneva – a conferire al tributo *de quo* la natura di “tributo proprio” delle Regioni, proprio alla luce delle mutate previsioni costituzionali in materia di autonomia finanziaria e tributaria regionale e pur restando ferma, comunque, la competenza esclusiva dello Stato per ogni altro aspetto della disciplina sostanziale del tributo medesimo<sup>12</sup>.

Un orientamento – quest'ultimo – ancorato ad un indirizzo ermeneutico sostenuto, invero, da autorevole dottrina (in merito al quale si rinvia ad *infra*, §4) cui la Corte costituzionale ha mostrato, tuttavia, di non aver mai aderito.

---

<sup>10</sup> Le suddette argomentazioni sono espresse dalle difese delle regioni Piemonte, Veneto e Campania nell'ambito dei giudizi di legittimità costituzionale definiti con CORTE COST., SENTT. NN. 296, 297 e 311/2003.

<sup>11</sup> Sul punto cfr. CORTE COST., SENTT. N. 282/2002 ed a commento della decisione della Corte le conseguenti osservazioni di A. D'ATENA, *La Consulta parla...e la riforma del Titolo V entra in vigore*, in *Le Regioni*, n. 3/2002. Ivi l'Autore sottolineava come la Corte testimoniasse di aver già in parte metabolizzato i profondi cambiamenti introdotti dalla nuova disciplina normativa costituzionale, in particolare sottolineando il nuovo rapporto fra Stato e Regioni in relazione alla competenza legislativa concorrente, come delineata dall'art. 117, comma 3, laddove si esprimerebbe “l'intento di una più netta distinzione fra la competenza regionale a legiferare in queste materie e la competenza statale, limitata alla determinazione dei principi fondamentali della disciplina”. Per vero è noto come in materia finanziaria e tributaria la stessa Corte abbia mantenuto un atteggiamento ben più restrittivo, in linea di massima sempre escludendo che le Regioni potessero procedere ad impiantare un proprio sistema tributario.

<sup>12</sup> Ancora una volta si vedano CORTE COST., SENTT. NN. 296, 297 e 311/2003.

**3** – La decisione in commento – basata su poche e sintetiche considerazioni di merito, essenzialmente fondate su precedenti giurisprudenziali relativi alla medesima materia – si svolge in termini alquanto lineari.

In effetti la Corte – dimostrando, ancora una volta, di ritenere questione prodromica e determinante ai fini della valutazione della conformità alla Costituzione della normativa regionale, quella relativa alla natura (statale o regionale) dell'imposta in esame – giudica la questione fondata con riferimento all'articolo 117, comma 2, lettera e), della Costituzione. È proprio a norma di tale articolo, infatti, che il Giudice delle leggi considera l'IRAP “un tributo che ricade nella potestà legislativa esclusiva dello Stato” e ciò “in quanto istituita e disciplinata dalla legge dello Stato”<sup>13</sup>. Né la circostanza che il gettito del tributo in esame “sia in gran parte destinato alle Regioni” e che “alcune funzioni di riscossione siano loro affidate” fa comunque venir meno “la natura statale dell'imposta”<sup>14</sup>.

Da tale natura (e dalla correlata potestà legislativa) consegue che “la disciplina, anche di dettaglio, dell'IRAP è riservata alla legge statale e che *l'intervento del legislatore regionale è ammesso solo nei termini stabiliti dallo Stato* [corsivo aggiunto, ndr.]”; ed i menzionati limiti – come eventualmente ricavabili dal d.lgs. 446/1997 – consentirebbero alla legge regionale soltanto di “intervenire su alcuni aspetti sostanziali e procedurali della sua disciplina, ma non di modificarne la base imponibile”<sup>15</sup>.

Già sotto questo profilo quindi – seguendo le argomentazioni della Corte – la disposizione impugnata violerebbe l'articolo 117 in quanto, comportando una modificazione della base imponibile dell'IRAP, essa esorbiterebbe dagli interventi consentiti alle Regioni nella materia *de qua*.

Tale lettura è confortata – come già premesso – da un consolidato orientamento ermeneutico, nell'ambito di un indirizzo giurisprudenziale che la Consulta ha adottato fin dalle prime pronunce (in materia tributaria) susseguenti la riforma del Titolo V.

In particolare, già nella sentenza 296 del 2003, la Corte osservava come l'IRAP fosse stata istituita nonché interamente disciplinata dal d.lgs. 446/1997 il quale, sotto la rubrica “spettanza dell'imposta”, individuava come destinatarie del tributo le Regioni “nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato” (art. 15); alle medesime Regioni era attribuita, altresì, una limitata facoltà di variazione dell'aliquota (art. 16, comma 3) ed il potere di disciplinare, con legge, “nel rispetto dei principi in materia di imposte sul reddito e di quelli recati dal presente titolo, le procedure applicative dell'imposta” (art. 24, comma 1).

In base alle suddette indicazioni normative, la Corte argomentava come “la circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle Regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che *l'imposta stessa* –

<sup>13</sup> In tal senso CORTE COST., SENT. N. 216/2009, n. 2 del *considerato in diritto*.

<sup>14</sup> Come sostiene la Corte, i suddetti elementi non sono sufficienti a fare dell'IRAP uno dei “tributi propri” regionali ai quali fa riferimento l'art. 119. In tal senso cfr. ID. e CORTE COST., SENTT. NN. 241, 381 e 431/2004; 155/2006; 193/2007.

<sup>15</sup> ID. Sul punto la stessa Corte richiama, *ad adiuvandum*, la sentenza 296/2003 sulla quale, *fundutus*, cfr. *infra*.

*nonostante la sua denominazione – non può considerarsi tributo proprio della Regione, nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall’art. 119, comma 2, della Costituzione, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale [corsivi aggiunti, ndr.]”<sup>16</sup>.*

La logica conseguenza delle premesse conclusioni, dunque, è che la disciplina sostanziale dell’imposta in esame non si sarebbe potuta considerare oggetto di legislazione concorrente – come sostenuto dalle Regioni – ai sensi dell’articolo 117, comma 3, della Costituzione rientrando, invece, nella esclusiva competenza dello Stato – giusta la previsione del comma 2, lettera e), del medesimo articolo – sia la modifica, sia l’integrazione degli elementi essenziali del relativo tributo<sup>17</sup>.

In tal senso anzi, la natura statale dell’IRAP è stata sancita dalla Consulta non solo in relazione alla carenza di potestà legislativa regionale ma, altresì, in relazione alla (ribadita) potestà legislativa statale di variazione del tributo e – finanche – della natura dello stesso<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> Cfr. CORTE COST., SENT. N. 296/2003, n. 2 del *considerato in diritto*.

<sup>17</sup> La questione di legittimità costituzionale aveva ad oggetto, in specie, una norma di legge regionale che disponeva per l’Agenzia per lo svolgimento dei giochi olimpici l’esonero dal versamento dell’imposta regionale sulle attività produttive e dai connessi obblighi contabili, a decorrere dall’anno 2001. Sotto tale profilo, la Corte ha ritenuto che la stessa integrasse una deroga all’art. 3 del d.lgs. 15 Dicembre 1997, n. 446, in tema di soggetti passivi dell’imposta, risultando in questi termini lesiva della competenza statale esclusiva in materia di tributi erariali. Anche alla luce della sentenza in commento è facile, dunque, dedurre come per “disciplina sostanziale” dell’imposta – riservata appunto alla legislazione statale – il Giudice delle leggi abbia inteso quella relativa agli “elementi essenziali” del tributo: nel particolare caso dell’IRAP, certamente l’art. 2 “presupposto dell’imposta”; l’art. 3 “Soggetti passivi”; l’art. 4 “Base imponibile”; ed in parte anche la disciplina relativa alla “Determinazione del valore della produzione netta”, agli artt. 5-12.

<sup>18</sup> I riferimenti sono a CORTE COST., SENT. N. 241/2004, nella quale la Corte faceva salve le disposizioni contenute nella legge 7 Aprile 2003, n. 80 – che delegavano il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell’IRAP, individuandone i criteri direttivi e disciplinandone l’attuazione (art. 8 e 10, commi 4 e 5) – proprio in quanto contenute in una fonte di natura statale e, dunque, non censurabile – sotto il profilo della competenza legislativa – da parte delle Regioni; a CORTE COST., SENT. N. 381/2004, nella quale la Corte giustificava la sospensione temporanea e provvisoria delle maggiorazioni dell’aliquota IRAP – la quale costituiva proprio una parte dell’autonomia nel prelievo tributario *de quo* che la legge statale aveva riconosciuto alle Regioni – perpetrata mediante la legge finanziaria 2004 (art. 2, comma 21, l. 24 Dicembre 2003, n. 350) in attesa del complessivo ridisegno dell’autonomia tributaria regionale; a CORTE COST., SENT. N. 155/2006, nella quale la Corte riteneva legittima, nell’attivazione della leva fiscale da parte dello Stato, una (anche rilevante) riduzione del finanziamento a favore di una Regione – pur senza la previsione di alcuna misura correttiva e comunque senza alterazione del rapporto tra finanza statale e regionale, né lesione dell’autonomia regionale – in conseguenza del fatto che la disciplina dell’IRAP, rientrando nella competenza legislativa esclusiva statale, non vincola il Legislatore a prevedere, per ogni intervento modificativo del tributo, misure compensative per la finanza regionale; a CORTE COST., SENT. N. 193/2007, nella quale la Corte riteneva ugualmente legittima una ipotesi di automatica maggiorazione dell’aliquota dell’IRAP, in quanto alla natura erariale del tributo *de quo* consegue la competenza statale sulla integrale disciplina del tributo, ivi compresa la normativa di dettaglio.

In effetti, l'orientamento ermeneutico secondo cui la nozione di "tributi proprio" statale o regionale debba essere collegata alla natura della relativa fonte istitutiva – legge dello Stato o della Regione, altresì in ottemperanza alla riserva di cui all'articolo 23 della Costituzione – è stato mantenuto fermo dalla Corte lungo tutto il percorso di decodificazione (giurisprudenziale) della normativa prevista nel nuovo Titolo V, e non solo con riferimento all'IRAP. Ed invero è nel corpo di alcune sentenze che pare possibile isolare i più significativi passaggi semantici relativi alla nozione di "tributo proprio regionale", nonché tracciarne l'evoluzione<sup>19</sup>.

E tuttavia – aldilà di tale opera di mera ricostruzione sistematica, evidentemente eccedente la finalità del presente contributo – è proprio con riferimento al premesso cenno al potere (statale) di variazione della natura dell'imposta – e dunque al rapporto fra potestà legislativa statale e regionale in materia tributaria – che emerge, dalla sentenza in commento, una ulteriore ed utile indicazione ermeneutica.

Nell'accogliere i rilievi della difesa statale (cfr. *supra*, §2) la Corte costituzionale rileva, infatti, come sulla fondatezza della questione non incidano le previsioni della legge finanziaria 2008, ai sensi delle quali l'IRAP "assume [all'1 Gennaio 2010, ndr.] la natura di tributo proprio della Regione [...] istituita con legge regionale" (cfr. art. 1, comma 43, l. 244/2007; art. 42, d.l. 207/2008). In primo luogo si afferma come la "istituzione" con legge regionale non sia "ancora operativa", in quanto il relativo termine non è ancora decorso; in secondo luogo si conferma come le disposizioni medesime comunque non modifichino sostanzialmente la disciplina dell'IRAP, "che rimane statale"<sup>20</sup>.

In ultima analisi – compendiando tutte le argomentazioni licenziate in sentenza – la Consulta sancisce come "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*

---

<sup>19</sup> Tra le altre si rammentano CORTE COST., SENT. N. 297/2003, con la quale la Corte respingeva la questione di legittimità costituzionale della l. r. Veneto 9 Agosto 2002, n. 18 – estintiva dei crediti relativi alla tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi e alle connesse sanzioni ancora dovute alla data di entrata in vigore della medesima legge regionale (art. 5, comma 3) – atteso che in tal caso si trattava di un "tributo proprio della regione" – in quanto istituito con legge regionale – e che, dunque, l'abolizione dello stesso rientrava nella facoltà della Regione ai sensi dell'art. 119, comma 2, Cost.; e viceversa la Corte dichiarava costituzionalmente illegittimo l'art. 2, comma 1, della medesima legge regionale – che prorogava il termine di riscossione della tassa automobilistica regionale – in quanto tale tassa non poteva ritenersi "tributo proprio della regione" nel senso sopra precisato, nonostante che il Legislatore statale avesse attribuito alle Regioni a statuto ordinario il gettito della tassa automobilistica regionale, unitamente all'attività amministrativa connessa alla sua riscossione, nonché un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito con decreto ministeriale. Tale ultimo orientamento è letteralmente ribadito, poi, in CORTE COST., SENT. N. 311/2003, con riferimento ad una identica norma contenuta nella l. r. Campania 26 Luglio 2002, n. 15 (cfr. art. 24). In ultima analisi, "tributi propri" delle Regioni sarebbero quelli la cui titolarità giuridica ed il cui gettito siano integralmente attribuiti a Regioni ed EE.LL. (*sic*), con esclusione delle compartecipazioni ed addizionali a tributi erariali, nonché delle mere attribuzioni ad enti territoriali del gettito, totale o parziale, di tributi erariali (in tal senso cfr. altresì CORTE COST., SENT. N. 318/2004).

<sup>20</sup> Cfr. CORTE COST., SENT. N. 216/2009, n. 2 del *considerato in diritto*.

*la materia e a circoscrivere con precisione gli ambiti di intervento del legislatore regionale* [corsivo aggiunto, ndr.]<sup>21</sup>; in tal senso, le disposizioni menzionate consentirebbero certamente alle Regioni di modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché di introdurre speciali agevolazioni – comunque entro i limiti stabiliti dalle leggi statali – tuttavia vietando loro di modificare le basi imponibili.

Gli spunti di riflessione così offerti dalla Corte costituzionale si prestano, dunque, allo sviluppo di alcune considerazioni conclusive, sia in merito alla definizione che di tributo “proprio” regionale ha offerto la giurisprudenza costituzionale – ed ai conseguenti rilievi dottrinali – sia in merito alla prospettiva che, in materia di potestà legislativa tributaria regionale, si apre alla luce della recente entrata in vigore della legge (delega) 42/2009.

**4.1** – Si è già accennato (cfr. *supra*, §2 e nota 7) all' articolato dibattito sviluppatosi in dottrina in materia di IRAP; dibattito che ha avuto un ulteriore impulso proprio in ragione della evocata giurisprudenza costituzionale, sì da poter considerare la relativa fattispecie quale modello paradigmatico del ragionamento seguito dalla Corte al fine di decodificare la nozione di “tributo proprio” (regionale o statale) e di fornire, quindi, una interpretazione univoca alla previsione di cui all' articolo 119, comma 2, della Costituzione. Per vero, la scelta di derivare la natura statale o regionale di un tributo dalla correlativa natura della legge istitutiva – creando così un inscindibile binomio ontologico tra la fonte ed il “prodotto” della stessa – è stato oggetto di diversi rilievi critici in dottrina.

È opportuno sottolineare, intanto, come la premessa interpretazione “restrittiva” della natura (statale) dell' IRAP fosse stata elaborata dalla Consulta intanto alla luce della vecchia formulazione dell' articolo 119, in particolare facendo leva sulla distinzione fra i “tributi propri” e le “quote di tributi erariali”, prevista dall' originario comma 2; entrambe tali forme di finanziamento, infatti, rappresentano il frutto di una espressa “attribuzione” da parte dello Stato in favore delle Regioni ed erano, quindi, pienamente compatibili con un sistema finanziario e di coordinamento fra centro e periferia fortemente redistributivo<sup>22</sup>.

Tuttavia – ancora vigente il “vecchio” articolo 119 – attenta dottrina aveva ritenuto che “l'imposta regionale sulle attività produttive” costituisse già un esempio di “tributo proprio” delle Regioni in ragione del fatto che – aldilà delle destinazioni alle stesse del relativo gettito – queste fossero comunque titolari di “una funzione attiva ai fini dell' accertamento e della riscossione dell' imposta”<sup>23</sup>. Ed a suffragio di tale tesi, autorevole dottrina propendeva allora per l' attribuzione all' IRAP della natura di tributo regionale “tenue”, trattandosi di una imposta riscossa direttamente dalla Regione ed il cui presupposto – sebbene non pienamente correlato alle competenze regionali – era allocato nel territorio regionale, accertato dai relativi uffici e le cui aliquote erano determinate dalla Regione stessa, entro un limite massimo e minimo<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> Letteralmente, *id.*

<sup>22</sup> Sul punto si veda L. ANTONINI, *La vicenda e la prospettiva dell' autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 1/2003.

<sup>23</sup> Cfr. C. BUCICCO, *cit.*

<sup>24</sup> In merito alla distinzione fra tributi regionali “in senso stretto” – c.d. corrispettivi – e tributi regionali “tenui” si rinvia a F. GALLO, *cit.*

Secondo tale impostazione dottrinale, dunque, l'autonomia impositiva regionale sarebbe risultata garantita anche dal solo potere di fissazione delle aliquote su di una base imponibile computata con regole fissate da un livello di governo superiore<sup>25</sup>.

Dopo la riforma del Titolo V, Parte II, della Costituzione – fermo restando che, nel caso dell'IRAP, "l'ente titolare del tributo [la Regione, ndr.] dispone del potere di determinazione delle basi imponibili e/o delle aliquote di imposizione"<sup>26</sup> – attenta dottrina ancora osservava che il presupposto stesso dell'imposta *de qua* si potesse considerare, invero, come indicativo di un indissolubile legame con il territorio regionale (ove si svolge l'attività organizzata); essendo l'intero gettito del tributo peraltro devoluto alla Regione in cui il presupposto si è verificato, lo stesso non si sarebbe potuto nemmeno configurare come riservato (in parte) allo Stato<sup>27</sup>. In tal caso non si ci si troverebbe in presenza, quindi, né di un tributo "derivato" – alla stregua delle c.d. compartecipazioni al gettito di tributi erariali – né di un tributo collegato ad attività riguardanti materie attribuite alle Regioni ma in regime di legislazione concorrente: sotto il profilo della competenza legislativa infatti, sono solo queste le ipotesi tipiche in cui la (innovata) potestà normativa dell'Ente territoriale – dovendo tener conto delle competenze statali – non può liberamente incidere sugli elementi essenziali del tributo (i.e. presupposto e soggetti passivi)<sup>28</sup>.

È dunque proprio in forza della nuova formulazione dell'articolo 119 che – a far data già dalle prime sentenze in materia<sup>29</sup> – la Corte costituzionale avrebbe potuto aderire ad una più elastica categorizzazione dei "tributi ed entrate propri" e, conseguentemente, ad una più ampia prospettiva della autonomia finanziaria regionale; il che avrebbe consentito di rinvigorire, peraltro, l'enunciazione costituzionale sulle "risorse autonome" di cui al comma 2 del medesimo articolo<sup>30</sup>. Ed invero tale apertura sarebbe stata in perfetta sintonia con la

<sup>25</sup> Sul punto si rinvia alla sintesi tracciata da T. VENTRE, *L'IRAP e la tassa automobilistica regionale non sono tributi propri delle Regioni: spetta alla esclusiva competenza dello Stato la modifica delle relative discipline*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it).

<sup>26</sup> Cfr. P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Le Regioni*, 6/2001.

<sup>27</sup> Parafrasando S. F. COCIANI, *Olimpiadi, automobili e tartufi: due strani casi di riqualificazione di tributi regionali propri*, in *Riv. dir. trib.*, 4/2004 (nota a CORTE COST., 296/2003). *Contra* cfr. F. GALLO, *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2003, pag. 387, il quale esprime invece una certa cautela nel ricorrere ad una nozione funzionale, basata sulla destinazione del gettito, ai fini della qualificazione come proprio di un determinato tributo regionale.

<sup>28</sup> Ancora una volta, cfr. S. F. COCIANI, cit. Anche sotto questo profilo l'indirizzo ermeneutico seguito dalla Corte costituzionale appare poco convincente o, quantomeno, superato rispetto alla adozione di parametri eccessivamente rigidi e formalistici, ancora legati ad una sostanziale sovrapposizione fra i suddetti concetti di "autonomia tributaria regionale" e "tributi propri". È proprio in tal senso che la scelta di ancorare la nozione di tributo proprio alla sola valutazione della natura statale piuttosto che regionale della fonte istitutiva del tributo stesso, e dalla quale scelta far poi dipendere la legittimità costituzionale delle norme regionali incidenti sulla disciplina del tributo in esame, appare criticabile.

<sup>29</sup> Il riferimento è – tra le altre – a CORTE COST., SENTT. NN. 296 e 297/2003; 37, 241, 381 e 431/2004; 155/2006; 193/2007.

<sup>30</sup> Con tono alquanto critico si esprime, sul punto, S. F. COCIANI, cit., il quale osserva come la giurisprudenza costituzionale "sembra rappresentare l'avanguardia di quelle truppe centraliste

posizione assunta dalla citata dottrina le cui argomentazioni, difatti, tendono tutte a sconfessare la prospettiva ermeneutica assunta dalla Corte nella sentenza in esame<sup>31</sup>.

Trascorsi sei anni dalle sentenze 296 e 297 – anni peraltro densi sia di giurisprudenza costituzionale, sia di speculazioni dottrinali sulla materia *de qua* – la Corte costituzionale appare ora, alla luce delle argomentazioni addotte nella sentenza in esame, ancora sorda ai richiami della menzionata dottrina e, comunque, arroccata nel sostenere una interpretazione rigidamente formalistica del concetto di “tributo proprio” regionale: sembra così permanere sospesa la volontà tradotta nell’articolo 119 dal Legislatore costituzionale circa la sempre maggiore e crescente responsabilità rispetto al prelievo fiscale – e, di conseguenza, alla attività amministrativa di accertamento e riscossione ad esso connessa – che le Regioni avrebbero potuto acquisire.

**4.2** – Pare opportuno chiedersi, allora, se la predetta volontà sia rinvenibile nelle previsioni di cui alla legge delega n. 42 del 2009: se – in altri termini – il Legislatore delegante abbia correttamente tradotto i principi contenuti nel citato articolo 119 della Costituzione, alla cui attuazione la medesima legge è invero espressamente rubricata<sup>32</sup>.

Volendo limitare – in questa sede – l’analisi della legge *de qua* al solo profilo attinente la potestà legislativa regionale in materia tributaria, è possibile notare come alcune frammentarie enunciazioni della stessa emergano – disordinatamente – dal contenuto normativo della stessa.

Innanzitutto, l’articolo 2 richiama la “*autonomia di entrata e di spesa* [...] di tutti i livelli di governo”, la “razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema

---

che mirano ad accentuare il ruolo di guida dello Stato nel coordinamento del sistema tributario complessivo, anche ad opera di norme generali che costituiscono qualcosa di più ampio rispetto agli odierni principi fondamentali”. Nello stesso senso si vedano A. BRANCASI, cit., e, più in generale, E. DE MITA, *Al federalismo serve una legge*, ne *Il Sole-24 Ore*, 22 Febbraio 2004.

<sup>31</sup> Si noti come parte della più recente dottrina sembri non disgiungere più, nemmeno sotto il profilo testuale, il concetto di “autonomia tributaria regionale” e quello di “tributi propri”, nel senso che la prima non si esaurirebbe soltanto nel concreto accertamento della sussistenza di una pluralità di tributi propri “in senso stretto”, ma costituirebbe concetto più ampio, capace di ricomprendere in sé fasi e profili diversi del procedimento del prelievo (liquidazione, riscossione, accertamento), quand’anche relativi a tributi istituiti con legge statale – quindi non “propri” *stricto sensu* – ovvero relativi ad aspetti della politica fiscale circoscritti dai limiti delineati dalle norme statali di coordinamento. Si veda in tal senso, L. ANTONINI cit.. Si noti, altresì, che è la medesima dottrina – la quale ritiene sostanzialmente corretto l’inquadramento dell’IRAP effettuato dalla Corte – a considerare tuttavia non condivisibile l’interpretazione eccessivamente restrittiva della (nuova) autonomia impositiva regionale, alla quale non viene lasciato alcun margine d’intervento nonostante che la formulazione del nuovo art. 119, comma 1, sia molto più ampia rispetto a quella precedente. Sul punto cfr. ancora L. ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale; il caso dell’IRAP*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, II, pagg. 102-106.

<sup>32</sup> Cfr. art. 1 della legge 5 Maggio 2009, n. 42 (“Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”; G.U. n. 103, 6 Maggio 2009) il quale testualmente recita “la presente legge costituisce attuazione dell’articolo 119 della Costituzione, assicurando autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni”.

tributario nel suo complesso; [la] semplificazione del sistema tributario”, la “attribuzione di risorse autonome [...] alle regioni, in relazione alle rispettive competenze, secondo il principio di territorialità”, ribadendo altresì il fondamentale principio – già contemplato dal comma 4 dell’articolo 119 – per cui “le risorse derivanti dai *tributi e dalle entrate propri di regioni* ed enti locali, dalle compartecipazioni al gettito di tributi erariali e dal fondo perequativo consentono di *finanziare integralmente il normale esercizio delle funzioni pubbliche attribuite* [corsivi aggiunti, ndr.]”<sup>33</sup>.

Rispetto alla genericità di tali formulazioni appare decisivo, invece, il combinato disposto di cui alle lettere n), o) e p) del medesimo articolo il quale – sancendo il “rispetto della *ripartizione delle competenze legislative fra Stato e regioni* in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”, la “*esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto*, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale”, la “*tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio* in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa” nonché, infine, la “*continenza e responsabilità nell’imposizione di tributi propri* [corsivi aggiunti, ndr.]” – costituisce la vera piattaforma sistematica della successiva previsione, per la quale “*la legge regionale [può] con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato [...] istituire tributi regionali e locali*”<sup>34</sup>.

Sancita la “autonomia di entrata” delle Regioni – che si esprime (anche) nella titolarità di “tributi ed entrate propri”, finalizzati a “finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite” – la relativa potestà legislativa si articola, quindi, entro i limiti del “riparto di competenza in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”, nel rispetto del c.d. “divieto di doppia

---

<sup>33</sup> Cfr. il comma 2 dell’art. 2 (Oggetto e finalità), rispettivamente le lett. a), c) ed e). Ai sensi del suddetto comma 4, art. 119 Cost., “le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono [...] alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite”.

<sup>34</sup> Cfr. art. 2, comma 2, lett. q), n. 1 (il corsivo è aggiunto). A tale fondamentale previsione si agganciano – anche con riferimento ai c.d. “tributi locali” – quelle di cui alle successive lett. r), s), t) ed u), a mente delle quali “*legge regionale [può] nel rispetto della normativa comunitaria e nei limiti stabiliti dalla legge statale, valutare la modulazione delle accise sulla benzina, sul gasolio e sul gas di petrolio liquefatto, utilizzati dai cittadini residenti e dalle imprese con sede legale e operativa nelle regioni interessate dalle concessioni di coltivazione di cui all’articolo 19 del decreto legislativo 25 novembre 1996, n. 625, e successive modificazioni*”; è “*facoltà delle regioni di istituire a favore degli enti locali compartecipazioni al gettito dei tributi e delle compartecipazioni regionali*”; sono esclusi “*interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo; ove i predetti interventi siano effettuati dallo Stato sulle basi imponibili e sulle aliquote riguardanti i tributi degli enti locali e quelli di cui all’articolo 7, comma 1, lettera b), numeri 1) e 2), essi sono possibili, a parità di funzioni amministrative conferite, solo se prevedono la contestuale adozione di misure per la completa compensazione tramite modifica di aliquota o attribuzione di altri tributi e previa quantificazione finanziaria delle predette misure nella Conferenza di cui all’articolo 5; se i predetti interventi sono accompagnati da una riduzione di funzioni amministrative dei livelli di governo i cui tributi sono oggetto degli interventi medesimi, la compensazione è effettuata in misura corrispondente alla riduzione delle funzioni; “i tributi erariali compartecipati abbiano integrale evidenza contabile nel bilancio dello Stato”.*

imposizione” ed in armonia con il principio di corrispondenza tra responsabilità finanziaria ed amministrativa<sup>35</sup>.

Premessi tali principi generali, il Legislatore ha poi dedicato un intero Capo della legge (i.e. il II) alla definizione dei “rapporti finanziari Stato-Regioni”.

In primo luogo – ribadito, a maggior conferma della enunciazione di cui all’articolo 119 della Costituzione, che “le regioni dispongono di tributi e di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali [...] in grado di finanziare le spese derivanti dall’esercizio delle funzioni nelle materie che la Costituzione attribuisce alla loro competenza esclusiva e concorrente nonché le spese relative a materie di competenza esclusiva statale, in relazione alle quali le regioni esercitano competenze amministrative” (cfr. art. 7, comma 1, lett. a) – il testo reca l’interpretazione (autentica?) della nozione di “tributi delle regioni”; tali sarebbero, infatti, i “tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni”, le “addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali” ed, infine, i “tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale”<sup>36</sup>.

<sup>35</sup> Tali principi risultano, poi, corroborati dalle previsioni di cui alle successive lettere *bb* (cfr. “garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nella costituzione di insiemi di tributi e compartecipazioni, da attribuire alle regioni e agli enti locali, la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da *tributi manovrabili, con determinazione, per ciascun livello di governo, di un adeguato grado di autonomia di entrata, derivante da tali tributi*”); *cc* (cfr. “previsione di una adeguata flessibilità fiscale articolata su più tributi con una base imponibile stabile e distribuita in modo tendenzialmente uniforme sul territorio nazionale, tale da consentire *a tutte le regioni ed enti locali*, comprese quelle a più basso potenziale fiscale, di *finanziare*, attivando le proprie potenzialità, *il livello di spesa non riconducibile ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali degli enti locali*”); *ee* (cfr. “*riduzione della imposizione fiscale statale in misura corrispondente alla più ampia autonomia di entrata di regioni ed enti locali* calcolata ad aliquota *standard* e corrispondente riduzione delle risorse statali umane e strumentali; eliminazione dal bilancio dello Stato delle previsioni di spesa relative al finanziamento delle funzioni attribuite a regioni, province, comuni e città metropolitane”); *ff* (cfr. “definizione di una disciplina dei tributi locali in modo da consentire anche una più piena *valorizzazione della sussidiarietà orizzontale*”); *hh* (cfr. “*territorialità dei tributi regionali e locali* e riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, in conformità a quanto previsto dall’articolo 119 della Costituzione”); *ii* (cfr. “*tendenziale corrispondenza tra autonomia impositiva e autonomia di gestione delle proprie risorse umane e strumentali* da parte del settore pubblico”). I corsivi sono aggiunti.

<sup>36</sup> Cfr. rispettivamente, nn. 1, 2 e 3, lett. b), comma 1, art. 7; (i corsivi sono aggiunti). Quanto alla obiettiva disciplina normativa dei relativi tributi, il medesimo articolo successivamente prevede che “per i tributi di cui alla lettera *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 [...] Le modalità di attribuzione alle regioni del gettito dei tributi regionali istituiti con legge dello Stato e delle compartecipazioni ai tributi erariali sono definite in conformità al principio di territorialità di cui all’articolo 119 della Costituzione. A tal fine, le suddette modalità devono tenere conto: 1) del luogo di consumo, per i tributi aventi quale presupposto i consumi; per i servizi, il luogo di consumo può essere identificato nel domicilio del soggetto fruitore finale; 2) della localizzazione dei cespiti, per i tributi basati sul patrimonio; 3) del luogo di prestazione del lavoro, per i tributi basati sulla produzione; 4) della residenza del percettore, per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche [...] Il gettito dei tributi re-

In secondo luogo – “al fine di adeguare le regole di finanziamento alla diversa natura delle funzioni spettanti alle regioni, nonché al principio di autonomia di entrata e di spesa fissato dall’articolo 119 della Costituzione” ed in armonia con le previsioni di cui alla citata lettera a) del comma 1, articolo 7 – il testo fissa il principio della correlazione fra la classificazione delle spese – basata sulle diverse materie di competenza legislativa (statale e regionale) individuate dall’articolo 117 – e le modalità di finanziamento delle stesse<sup>37</sup>. Tali modalità di finanziamento fanno capo – in particolare – al gettito dei tributi propri, a quello dei tributi propri derivati, a quello dell’addizionale regionale all’IRPEF, nonché a quello della compartecipazione regionale all’IVA – oltre che a quote specifiche del fondo perequativo, contestualmente alla soppressione dei trasferimenti statali – “in modo tale da garantire [...] il finanziamento integrale in ciascuna regione”<sup>38</sup>.

Posto il succitato principio della correlazione spesa-funzione, in terzo ed ultimo luogo il Legislatore individua quindi i “principi e criteri direttivi concernenti il finanziamento delle funzioni trasferite alle Regioni” (cfr. art. 10).

Sotto questo profilo, il testo stabilisce che – con riferimento al finanziamento delle funzioni trasferite alle Regioni nelle materie di loro competenza legislativa, ai sensi dell’articolo 117, commi 3 e 4 – siano cancellati i relativi stanziamenti di spesa previsti nel bilancio dello Stato e che siano, altresì, corrispondentemente ridotte le aliquote dei tributi erariali<sup>39</sup>. A tali sottrazioni corrispondono, invero, gli aumenti dei tributi propri derivati e delle addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali, nonché l’aumento del gettito derivante dall’aliquota media di equilibrio dell’addizionale regionale all’IRPEF e dell’aliquota della compartecipazione regionale al gettito dell’IVA, destinata ad alimentare il fondo perequativo<sup>40</sup>.

Volendo sintetizzare infine le rassegnate indicazioni normative entro un quadro sistematico, pare possibile riassumere come segue lo *status quo* – e tuttavia ancora *in fieri* – della competenza regionale in ambito tributario.

La autonomia di entrata (e di spesa) che la legge delega – amplificando la voce della Costituzione – riconosce alle Regioni costituisce, in effetti, solo una parte della più ampia “autonomia finanziaria regionale”. Ed anzi – rispetto alle complessive modalità di edificazione del riformando sistema di finanza pubblica individuate dal Legislatore delegante – proprio la leva dei tributi regionali pare non essere quella decisiva rispetto al definitivo avvio del federalismo fiscale.

Invero l’instaurazione del c.d. “doppio binario” (i.e. la concorrenza fra un sistema tributario statale e più sistemi tributari regionali) sembra assicurata

---

gionali derivati e le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali sono senza vincolo di destinazione” (cfr. lett. c, d ed e).

<sup>37</sup> Cfr. art. 8, comma 1. Il riferimento normativo è, innanzitutto, ai commi 3 e 4 dell’art. 117, limitatamente alla competenza legislativa regionale concorrente o esclusiva; quanto alla competenza legislativa statale (comma 2) la norma richiama le spese relative alle materie per le quali le Regioni esercitano competenze amministrative, ed in specie quelle “ricongiungibili al vincolo dell’articolo 117, secondo comma, lettera m) della Costituzione”; quelle “non ricongiungibili al vincolo di cui al numero 1);” quelle “finanziate con i contributi speciali, con i finanziamenti dell’Unione europea e con i cofinanziamenti nazionali di cui all’articolo 16”.

<sup>38</sup> Cfr. *id.*, lett. d), e) ed f).

<sup>39</sup> Cfr. art. 10, comma 1, lett. a) e b).

<sup>40</sup> Cfr. *id.*, lett. b), nn. 1 e 2, e lett. c).

dall'introduzione del ricordato principio di corrispondenza fra spese e competenze materiali alla stregua del quale il gettito dei tributi erariali dovrebbe coprire i costi di gestione delle funzioni ritenute a livello statale laddove, invece, i tributi regionali (derivati e propri) finanziare quelle esercitate a livello periferico. E comunque l'efficacia di tale sistema binario è temperata – come è peraltro previsto in tutti i Paesi in cui insista il principio del decentramento finanziario e fiscale – dal sistema di perequazione sia fra i territori (c.d. “orizzontale”; cfr. art. 13) sia fra i diversi livelli di governo (c.d. “verticale”; cfr. art. 17) in virtù del quale le risorse per il finanziamento delle funzioni territoriali possono essere attinte anche *aliunde*<sup>41</sup>.

Non può essere tuttavia negato il dato – tipico del federalismo fiscale – per cui il binomio responsabilità finanziaria-responsabilità politica riposa essenzialmente sulla fondazione di un articolato sistema tributario periferico, in virtù del quale sia gli amministratori locali rispondono al loro elettorato delle modalità di impiego delle risorse economiche, drenate sul medesimo territorio, sia gli stessi elettori possono essere (pienamente) consapevoli di quale sia l'effettiva destinazione del gettito dei tributi corrisposti per lo svolgimento delle funzioni pubbliche.

Sotto questo profilo il Legislatore delegante – certamente attento ad introdurre anche meccanismi premiali, connessi ad una virtuosa gestione finanziaria dell'Ente pubblico<sup>42</sup> – non lo è stato altrettanto nel delineare i confini

---

<sup>41</sup> In tema di perequazione, in particolare, appare esemplare il modello applicato nella Repubblica federale tedesca, caratterizzata proprio da un sistema concorrente di perequazione orizzontale (*Länder-Länder*) e verticale (*Bund-Länder*) univocamente ispirato al principio di “solidarietà federale”, inteso come sintesi dell'equazione autonomia:diversità=solidarietà:unità. Per un approfondimento si rinvia a D. BRAND, *La perequazione finanziaria nei Paesi federali: Repubblica federale di Germania e Sudafrica a confronto*, in *Confronti*, 3/2008-1/2009, pag. 161 e ss. Quanto al caso italiano, è la stessa Costituzione che – elencando le fonti di finanziamento delle funzioni regionali e locali – individua diverse risorse: parafrasando l'art. 119 Cost., tributi ed entrate propri; partecipazioni al gettito di tributi erariali (in quanto riferibile al territorio regionale); fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante; risorse aggiuntive ed interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni; patrimonio degli Enti territoriali, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato; indebitamento (solo per finanziare spese di investimento).

<sup>42</sup> Cfr. art. 17, lett. e), ai sensi del quale è prevista l'introduzione “di un sistema premiante nei confronti degli enti che assicurano elevata qualità dei servizi e livello della pressione fiscale inferiore alla media degli altri enti del proprio livello di governo a parità di servizi offerti, ovvero degli enti che garantiscono il rispetto di quanto previsto dalla presente legge e partecipano a progetti strategici mediante l'assunzione di oneri e di impegni nell'interesse della collettività nazionale, ivi compresi quelli di carattere ambientale, ovvero degli enti che incentivano l'occupazione e l'imprenditorialità femminile” e – per converso – l'introduzione “nei confronti degli enti meno virtuosi rispetto agli obiettivi di finanza pubblica di un sistema sanzionatorio che, fino alla dimostrazione della messa in atto di provvedimenti, fra i quali anche l'alienazione di beni mobiliari e immobiliari rientranti nel patrimonio disponibile dell'ente nonché l'attivazione nella misura massima dell'autonomia impositiva, atti a raggiungere gli obiettivi, determini il divieto di procedere alla copertura di posti di ruolo vacanti nelle piante organiche e di iscrivere in bilancio spese per attività discrezionali, fatte salve quelle afferenti al cofinanziamento regionale o dell'ente locale per l'attuazione delle politiche comunitarie; previsione di meccanismi automatici sanzionatori degli organi di governo e amministrativi nel

dell'istituendo sistema fiscale regionale, invece limitandosi – come già rilevato – ad individuare nella correlazione tra competenza materiale e finanziamento della funzione la destinazione del gettito dei tributi propri delle Regioni, integrando così il principio di corrispondenza tra responsabilità finanziaria ed amministrativa (cfr. *supra*, nota 35) ma trascurando gli ulteriori principi del coordinamento del sistema tributario e del (connesso) divieto di doppia imposizione.

Anche dopo la approvazione della legge delega 42/2009 permangono immutati, quindi, i dubbi circa la configurazione che dovrebbe concretamente assumere il sistema tributario nazionale, sulla sua articolazione “binaria” (livello centrale-statale e livello periferico-regionale) ed in merito alla selezione delle diverse manifestazioni di ricchezza da assoggettare, rispettivamente, a prelievo statale o regionale. Aspetti invero decisivi, rispetto alla reale ed effettiva attuazione del federalismo fiscale.

**5** – Si è già rilevato (cfr. *supra*, §3) come la sentenza in commento non racchiuda in sé alcun elemento di particolare novità rispetto al lineare e consolidato indirizzo giurisprudenziale seguito dalla Corte in materia di IRAP e – più ampiamente – di potestà legislativa tributaria delle Regioni. Le ragioni di interesse ed i connessi spunti di riflessione non conseguono, quindi, ad una svolta ermeneutica – come quella, ad esempio, invocata (invano) dalla citata dottrina – sul significato da attribuire alle previsioni costituzionali in tema di autonomia finanziaria regionale quanto, piuttosto, da alcuni dubbi – sommessamente suscitati nello scrivente – attinenti la attuale compatibilità del medesimo indirizzo con il nuovo quadro normativo delineato dalla legge delega 42/2009 ed, induttivamente, dagli approvandi decreti delegati alla stregua dei quali dovrebbe concretizzarsi – finalmente – il processo di federalizzazione del sistema fiscale italiano.

È evidente che il federalismo fiscale non si basa esclusivamente sulla diffusione anche a livello territoriale del potere di istituire e, dunque imporre, tributi; e che, invece, il relativo sistema classicamente si articola in una pluralità di elementi interconnessi – altresì contemplati nella citata legge delega: compartecipazioni, contributi speciali, perequazione, patrimonio di Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane (cfr. artt. 16, 19, 22, 25) – alla stregua dei quali è assicurata la corrispondenza tra le risorse finanziarie locali ed il loro impiego a livello territoriale.

Non è dubbio, tuttavia, che proprio una imposizione fiscale differenziata – cui faccia riscontro, dunque, la possibilità per gli amministratori locali di ricorrervi, al fine di garantire la copertura delle “spese funzionali” – costituisca il principale strumento di emancipazione non solo economico-finanziaria, bensì anche

---

*caso di mancato rispetto degli equilibri e degli obiettivi economico-finanziari assegnati alla regione e agli enti locali, con individuazione dei casi di ineleggibilità nei confronti degli amministratori responsabili degli enti locali per i quali sia stato dichiarato lo stato di dissesto finanziario di cui all'articolo 244 del citato testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, oltre che dei casi di interdizione dalle cariche in enti vigilati o partecipati da enti pubblici. Tra i casi di grave violazione di legge di cui all'articolo 126, primo comma, della Costituzione, rientrano le attività che abbiano causato un grave dissesto nelle finanze regionali. [corsivi aggiunti, ndr.]”.*

politico-programmatica dell'Ente territoriale nei confronti dello Stato: ciascun Ente potrà impiegare le risorse economiche drenate nell'ambito del proprio territorio per il soddisfacimento dei bisogni e l'attuazione dei servizi, nei quali si esprimono le preferenze della medesima comunità locale.

Ed in effetti responsabilità finanziaria, principio di sussidiarietà, rappresentanza e (connessa) responsabilità politica sono tutti elementi che confluiscono nel principio "no taxation without representation"<sup>43</sup> – tradizionalmente assunto a fondamento democratico dell'imposizione fiscale – nel quale si rispecchia il sistema tributario: a livello sia statale sia locale, fra il cittadino-elettore ed i suoi rappresentanti-pubblici funzionari dovrebbe instaurarsi un vincolo basato tanto sulla corrispondenza (tendenziale) fra prelievo fiscale ed esercizio delle funzioni pubbliche, quanto sulla programmazione delle modalità d'esercizio delle medesime funzioni (e connesso impiego delle relative risorse economico-finanziarie) alla luce del quale sarebbe dunque possibile per il cittadino stesso conformare ed, infine, esprimere le proprie preferenze elettorali<sup>44</sup>.

In tal senso, la legge delega pare implementare lo specifico profilo della autonomia tributaria sia mediante la attribuzione "a ciascuno dei tre livelli di governo [di] un mix di *tributi propri e partecipazioni dinamiche al gettito di tributi erariali*", sia grazie al riconoscimento del principio di "*pari dignità* dei tributi propri dei vari livelli di governo" ma – soprattutto – attraverso la definizione di "un quadro per l'esercizio concreto della autonomia tributaria, prevedendo che le Regioni possono, *nelle materie non assoggettate ad imposizione da parte dello Stato, istituire tributi regionali e locali* e determinare gli ambiti nei quali può esercitarsi l'autonomia tributaria degli Enti locali [corsi aggiunti, ndr.]"<sup>45</sup>.

Tuttavia è proprio tale ultimo punto a destare non poche perplessità, atteso che l'intero sistema fiscale italiano appare storicamente strutturato e funzionale ad una politica di sostanziale accentramento del potere impositivo<sup>46</sup>.

Non sembra, infatti, che al Legislatore regionale siano rimasti ampi o – quantomeno – sufficienti margini di intervento nella individuazione delle predette "materie non assoggettate ad imposizione da parte dello Stato" e,

---

<sup>43</sup> In effetti i medesimi elementi sembrano evocare proprio i presupposti della "rivolta fiscale" di cui parlano G. TREMONTI e G. VITALETTI, *Il federalismo fiscale*, Roma-Bari, 1994; per una articolata disamina invece del principio "no taxation without representation" si rinvia a L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005.

<sup>44</sup> Invero, nell'ordinamento giuridico italiano il premesso vincolo pare presidiato già a livello costituzionale giusta la previsione dell'articolo 23, laddove la riserva (relativa) di legge posta a garanzia della imposizione di qualsivoglia prestazione patrimoniale sembra tradurre proprio il suddetto assunto "no taxation without representation": una fra le molteplici manifestazioni del principio di legalità. Sul punto basti il rinvio a L. ANTONINI, *Art. 23*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, vol. I, Milano, 2007, p. 484 e ss.

<sup>45</sup> Il riferimento letterale è alla relazione illustrativa alla citata legge delega, punti nn. 5.2-5.4.

<sup>46</sup> Sul punto cfr. L. ANTONINI, *La vicenda*, cit. Per una più diffusa analisi della c.d. "riforma Visentini" si rinvia, invece, a A. ARRIGONI, *La riforma Visentini: commento operativo alle nuove disposizioni tributarie introdotte con D.L. 19 dicembre 1984, n. 853, come convertito dalla legge 17 febbraio 1985*, Milano, 1985, e R. RIZZARDI, *La riforma Visentini*, Milano, 1985.

conseguentemente, per la istituzione di “tributi regionali e locali” che colpiscano manifestazioni di ricchezza non già incise da quelli statali<sup>47</sup>.

C'è da chiedersi, allora, se – o in che misura – tale prospettiva sia compatibile con i canoni classici del federalismo fiscale; ovvero – parafrasando autorevole dottrina<sup>48</sup> – cosa ci sia di “federale” nella riforma del sistema tributario regionale, nei termini in cui il Legislatore ha inteso delinearla proprio mediante la approvazione della legge delega 42/2009.

La citata dottrina – nell'evidenziare l'aporìa sottesa alla individuazione, da parte del Legislatore, delle funzioni amministrative regionali e degli EE.LL. “per definizione non enumerabili, anzi tendenzialmente indefinibili se non infinite” (al contrario di quelle statali, invece “facilmente determinabili proprio seguendo la falsariga dell'art. 117.2 Cost.”) – rileva infatti la natura “complicata e oscura” della strada “imboccata” dal Governo: “cercare di definire il *quantum* delle finanze necessarie allo svolgimento dei compiti amministrativi delle Regioni e degli enti locali, per poi individuare gli strumenti fiscali necessari alla copertura”<sup>49</sup>.

Sotto questo profilo, dunque, la specifica (e definitiva) individuazione di tali strumenti non soltanto incontrerebbe il limite della preliminare categorizzazione delle funzioni (amministrative) “proprie” degli Enti territoriali ma scontrerebbe, altresì, l'obiettivo difficoltà della successiva quantificazione delle risorse necessarie al loro finanziamento.

È nel solco della medesima attività sistematica e ricostruttiva che parrebbe inserirsi, dunque, anche la complessiva riforma del sistema tributario nazionale ed il connesso coordinamento fra quello centrale e quelli periferici: la elencazione delle funzioni esercitate a livello territoriale dovrà essere riscontrata, infatti, dalla corrispondente indicazione del gettito fiscale a copertura delle stesse nonché, correlativamente, delle diverse tipologie di tributi (regionali e locali) mediante i quali drenarlo.

Dal coacervo delle norme contenute nella legge delega, invero, pare potersi cogliere una prospettiva “dirigistica” (ovvero centralista) nella edificazione del già citato sistema tributario “binario”, tuttavia assimilabile al “paternalismo” con cui lo Stato si erge “a tutore del rigore finanziario degli [Enti territoriali]”<sup>50</sup>; la sensazione infatti è che del sistema tributario regionale – pur attuate le previsioni della l. 42/2009 – faranno parte, per lo più, i c.d. “tributi propri derivati”, cioè “istituiti e regolati da leggi statali” ed il cui gettito “è attribuito alle regioni” (cfr. *id.*, art. 7, comma 1, lett. *b*, n. 1) nonché le “addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali” (cfr. *id.*, n. 2) ed in misura assai minore, invece, i “tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi” (cfr. *id.*, n. 3).

---

<sup>47</sup> In materia di potestà legislativa tributaria regionale – con particolare riferimento alla identificazione degli materie sulle quali la stessa si può (legittimamente) esercitare – la Corte costituzionale ha avuto modo di pronunciarsi, almeno parzialmente, con la sentenza 102/2008. Per un commento alla stessa, sia consentito rinviare a R. DI MARIA, *Una lettura prima facie della autonomia impositiva delle Regioni a Statuto speciale (nota a Corte cost., sent. 102/2008)*, in *Nuove Autonomie*, 2/2008.

<sup>48</sup> Cfr. R. BIN, *Che ha di federale il “federalismo fiscale”?*, in *Le istituzioni del federalismo*, 5/2008, p. 525 e ss., già in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it).

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 528-529.

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 529.

È quest'ultimo, invero, il caso dell'IRAP (cfr. *supra*, §3) così come inquadrato, perlomeno, dalla Corte costituzionale nella sentenza in commento: sorta di tributo proprio delle Regioni "ad orologeria" in quanto loro attribuito dallo Stato, ma "istituito con legge regionale" soltanto a decorrere dal termine indicato nella richiamata legge finanziaria<sup>51</sup>; in tal senso, in effetti, che il Giudice delle leggi abbia espressamente subordinato proprio alla predetta circostanza la "conversione" dell'IRAP da tributo statale a tributo regionale, pare confermare la natura di tributo regionale – in specie – "derivato" dell'IRAP.

Non si può non rilevare – sotto questo profilo – come un sistema tributario regionale basato prevalentemente su "tributi propri derivati" sembri garantire solo in parte l'attuazione del principio "no taxation without representation": è legittimo chiedersi, infatti, se ad una imposizione fiscale solo indirettamente imputabile alle istituzioni politiche regionali (Esecutivo e Legislativo) possa essere sottesa la medesima responsabilità politica generalmente connessa alle scelte finanziarie elaborate in sede nazionale. In verità pare evidente che il circuito democratico, costituito dalla presentazione di un programma elettorale e dalla simmetrica manifestazione del consenso popolare, risulti pienamente integrato solo nel caso in cui l'eletto sia personalmente (ancorché in via eventualmente mediata) responsabile della attuazione dello stesso; ciò sembra valere, *a fortiori*, per le relative proposte di politica economica e fiscale – attesa la speciale rilevanza che esse hanno assunto, ormai, nell'organico disegno programmatico di governo – tanto che anche il Legislatore delegante ha fatto della responsabilità finanziaria un "vessillo" della predetta legge 42 del 2009<sup>52</sup>.

<sup>51</sup> Ai sensi della l. 244/2007 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, legge finanziaria 2008) art. 1 (Disposizioni in materia di entrata, nonché disposizioni concernenti le seguenti Missioni: Organi costituzionali, a rilevanza costituzionale e Presidenza del Consiglio dei ministri; Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali) comma 43, "In attesa della completa attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, con particolare riferimento alla individuazione delle regole fondamentali per assicurare il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario di livello substatuale, *l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) assume la natura di tributo proprio della regione e, a decorrere dal 1° gennaio 2010 [termine modificato dall'art. 42 del d.l. 207/2008, convertito nella l. 14/2009, ndr.], è istituita con legge regionale. Al fine di assicurare il rispetto delle regole derivanti dall'applicazione del patto di stabilità e crescita adottato dall'Unione europea e di garantire il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica fissati a livello europeo, evitando interferenze tra le scelte di bilancio delle regioni e quelle dello Stato, resta comunque ferma l'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte statali. Le regioni non possono modificare le basi imponibili; nei limiti stabiliti dalle leggi statali, possono modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni [corsi aggiunti, ndr.]". Per vero pare perplessa – perlomeno facendo ricorso alle tipologie tratteggiate nell'art. 7 della legge delega – la premessa qualificazione dell'IRAP che "assume la natura di tributo proprio della Regione" ed è "istituita con legge regionale", pur restando ferma la sua "indeducibilità [...] dalle imposte statali" non potendone – il Legislatore regionale – "modificare le basi imponibili" ma soltanto "l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni", sebbene "nei limiti stabiliti dalle leggi statali": si verifica così la singolare situazione di un tributo che rievoca, da un lato, il "tipo" delineato dal n. 1, lett. b), comma 1 dell'art. 7 (i.e. tributo *attribuito* dallo Stato alle Regioni, modificabile *nei limiti stabiliti dalla legge statale*) e dall'altro lato, invece, il "tipo" di cui al n. 3 (i.e. tributo *istituito con legge regionale*).*

<sup>52</sup> In questi termini si esprime R. BIN, cit., p. 528.

E tuttavia, proprio lo strumento mediante il quale sarebbe stato possibile – si ritiene – sia consolidare il vincolo fiduciario fra Legislativo ed Esecutivo regionale (e quindi, alla luce del principio democratico, anche fra quest’ultimo e corpo elettorale) sia implementare la responsabilità politica delle suddette istituzioni per una oculata gestione finanziaria (i.e. i tributi *istituiti* con legge regionale) pare assumere, nel quadro della riforma in esame, rilevanza solo marginale. Una scelta invero apparentemente incoerente rispetto alla matrice (presuntivamente) federalista della riforma stessa e, pur tuttavia, formalmente confortata anche dalla pregressa giurisprudenza costituzionale<sup>53</sup>.

In ultima analisi, l’impressione che si ricava da una lettura coordinata sia delle argomentazioni espresse dalla Consulta nella sentenza in epigrafe, sia delle previsioni normative di cui alla legge 42/2009 è che il Legislatore abbia prevalentemente utilizzato – quali direttrici funzionali a delineare i principi essenziali della riforma – le indicazioni normative contenute nel Titolo V, Parte II della Costituzione<sup>54</sup>; e che abbia viceversa trascurato – o quantomeno, sottovalutato – l’importanza del coordinamento della predetta disciplina costituzionale con quella relativa, invece, al sistema fiscale *tout court*: dal già citato articolo 23 – la cui coerente attuazione, anche a livello territoriale, parrebbe suggerire un ricorso più diffuso ai tributi regionali (*stricto sensu*) propri in ottemperanza, appunto, al fondamentale assunto “no taxation without representation” – alla garanzia del principio di “legalità tributaria” evocato dall’articolo 53, che – alimentando il bilanciamento fra capacità contributiva ed interesse fiscale – costituisce sia il presupposto per l’edificazione dei sistemi tributari regionali, sia per una appropriata attuazione della perequazione orizzontale<sup>55</sup>.

Non è, dunque, solo il profilo “federale” della riforma in oggetto a suggerire una maggiore ponderazione, bensì anche quello “fiscale”: l’attuazione del federalismo fiscale (in Italia) sembrerebbe implicare, infatti, una complessiva revisione intanto dell’ordinamento fiscale stesso. E ciò proprio al fine, da un lato, di non tradire la *ratio* tipica del suddetto sistema e, dall’altro, di asseverare quanto saggiamente sostenuto – *illo tempore* – in dottrina circa “l’opportunità di indagare la funzione finanziaria in modo non disgiunto dalla funzione legislativa ed amministrativa” e “la coincidenza della problematica sul coordinamento finanziario con quella relativa ai criteri di riparto e di esercizio delle attribuzioni inerenti la finanza pubblica”<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> Parafrasando quanto riportato *ibidem*, p. 528 e 530. Sul punto ritiene di aderire, peraltro, a quanto affermato dalla citata dottrina a proposito della opportunità di calibrare l’uso del termine “federale” in relazione ad un ordinamento (i.e. quello italiano) che “comunemente non è ritenuto qualificabile con questo aggettivo”.

<sup>54</sup> Peraltro merita di essere richiamato quanto sottolineato da R. BIN, *ibidem*, p. 527, secondo il quale il quadro delineato nella l. 42/2009 “appare più coerente con il vecchio Titolo V che non con il nuovo”.

<sup>55</sup> Per una più diffusa disamina del rapporto fra gli artt. 23, 53, 117 e 119 Cost. si rinvia, ancora una volta, a L. ANTONINI, *Art. 23*, cit., p. 495 e ss. Per una rassegna della giurisprudenza costituzionale in materia di fra capacità contributiva ed interesse fiscale, invece, si veda P. BORIA, *Art. 53*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI, cit., p. 1063 e ss.

<sup>56</sup> Letteralmente M. BERTOLISSI, *Lineamenti costituzionali del federalismo fiscale*, Padova, 1982, pag. 127. Per un approfondimento del tema – a Costituzione variata – si invia invece a G. PITRUZZELLA, *Problemi e pericoli del “federalismo fiscale” in Italia*, in *Le Regioni*, 5/2002, p.

Proprio nell'ottica di una autentica assimilazione fra federalismo fiscale ed autonomia finanziaria (regionale) parrebbe opportuna – sul piano tecnico-giuridico – una ridefinizione delle manifestazioni di ricchezza assoggettabili ad imposizione fiscale, tale da consentire una maggiore elasticità nella identificazione delle basi imponibili incise – rispettivamente – a livello statale o regionale. Una operazione che si colloca a valle, dunque, di un complessivo ripensamento della natura e della funzione dei tributi propri delle Regioni.

Di fronte ad un modello di federalismo fiscale apparentemente troppo “federale” e poco “fiscale” è legittimo chiedersi – in conclusione – se la suddetta operazione possa essere, dunque, efficacemente assolta dalla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, dalla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale nonché dal Legislatore delegato, in sede di applicazione dei principi enucleati nella legge delega; e se – entrato a regime il nuovo sistema – esso possa essere salvaguardato, altrettanto efficacemente, attraverso l'attività della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica<sup>57</sup>. Un compito che appare – *rebus sic stantibus* – invero assai arduo.

\* Professore associato di Diritto costituzionale, Università degli studi di Enna “Kore”.

---

977-988.

<sup>57</sup> Cfr. rispettivamente artt. 3, 4 e 5.