

# LA FISCALITÀ DI SVILUPPO NELL'EVOLUZIONE DELL'AUTONOMIA TRIBUTARIA DELLE REGIONI SECONDO LA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

di Dario Immordino \*  
(su *Federalismo fiscale* n. 2/2009)

**Sommario.** Premessa. L'autonomia tributaria regionale e le regole comunitarie sugli aiuti di Stato. Inquadramento della tematica, 1) Agevolazioni fiscali e divieti comunitari, 2) La sentenza della Corte di Giustizia 6 settembre 2006, C-88/03, 3) Prospettive della fiscalità di vantaggio regionale. La sentenza 11 settembre 2008 procedimenti riuniti da C-428/06 a C-434/06, 4) Effetti sull'autonomia tributaria nell'ordinamento costituzionale italiano. La legge sul federalismo fiscale e le prospettive della fiscalità di sviluppo regionale, 5) Le prospettive della fiscalità di sviluppo nelle regioni speciali, 6) La responsabilità economica degli interventi: requisiti di compatibilità comunitaria dei trasferimenti finanziari alle regioni, 7) La perequazione nella legge delega sul federalismo fiscale, 8) I contributi speciali e la perequazione infrastrutturale, 8.a) profili di compatibilità comunitaria, Considerazioni conclusive di sintesi

## **Premessa. L'autonomia tributaria regionale e le regole comunitarie sugli aiuti di Stato. Inquadramento della tematica**

La questione dei benefici fiscali rilevanti nel contesto dei divieti per incompatibilità con le regole comunitarie sulla concorrenza trova le sue fondamentali ragioni di spinta in diversi profili di teoria generale e di pratica giuridica.

Questi attengono principalmente all'incidenza dell'integrazione europea sui sistemi giuridici dei Paesi membri<sup>1</sup>, alla composizione tra i principi fondamentali degli ordinamenti nazionali e i valori comunitari<sup>2</sup>, ed alla ripartizione della "sovranità" fra le istituzioni interne e quelle comunitarie in una materia particolare quale quella tributaria<sup>3</sup>, che gli Stati hanno individuato come oggetto irrinunciabile di disciplina nazionale<sup>4</sup>.

Il potere tributario, pur restando nella piena disponibilità degli Stati membri, è soggetto ad una serie di limiti di natura extrafiscale di derivazione comunitaria che producono gli effetti di una sostanziale progressiva erosione delle competenze nazionali.

Si tratta di una sorta di armonizzazione negativa<sup>5</sup>, per cui la normativa tributaria nazionale è assoggettata al rispetto di vincoli che, pur non avendo natura propriamente fiscale, esercitano la loro incidenza ugualmente limitativa in forza di principi posti a tutela di libertà fondamentali per il corretto funzionamento del mercato comune, come quelle

<sup>1</sup> R.BIN- G.PITRUZZELLA: *Manuale di Diritto Costituzionale*, 2006, 371-385; R.BIN-P.CARETTI: *Profili costituzionali dell'Unione europea*, 2005, 128-138; I. NICOTRA: *Norma comunitaria come parametro di costituzionalità tra monismo e dualismo*, in *Diritto pubblico* 1999; J. WEILER-M.CARTABIA: *Le Regioni in Europa*, Milano 2000; G. TESAURO: *Istituzioni di diritto comunitario*, 2004; R. BIN, *Il sistema delle fonti. Un'introduzione*, contributo agli Scritti in onore di Memo Florida; M. CARTABIA: *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano 1995, 221 e ss; F.SORRENTINO: *Nuovi profili costituzionali dei rapporti tra diritto interno e diritto internazionale e comunitario Atti del convegno Regioni, diritto internazionale e comunitario*, Genova 23 marzo 2002 ;

<sup>2</sup>P. BORIA: *L'antisovrano*, Milano 2004, 86-88;

<sup>3</sup>P.BORIA: *ibidem* pagg. 119-121 ; A.FANTOZZI *Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli Stati*: Relazione al Convegno di studi *Le ragioni del diritto tributario in Europa*. Bologna 26-27 settembre 2003.

<sup>4</sup> La tutela di tale prerogativa ha trovato efficace garanzia nella prescrizione del requisito del voto unanime per ogni deliberazione comunitaria concernente l'armonizzazione in materia di imposizione indiretta, e per quanto riguarda le imposte dirette, nella limitazione di ogni iniziativa delle istituzioni comunitarie alla semplice possibilità di procedere al ravvicinamento delle legislazioni nazionali, peraltro solo dopo aver dimostrato che le stesse incidano direttamente sul funzionamento del mercato unico.

<sup>5</sup>P.BORIA *ibidem*, 50-52, 88-92, 110; A.FANTOZZI "Armonizzazione.." cit., 17-19; F.FICHERA: *Fisco e Unione europea: l'acquis communaires*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2003, 449-450;

concepito a garanzia della circolazione di persone, di merci, di capitali e servizi, di stabilimento, della concorrenza, etc.

Non manca di rilevanza in tale contesto, prolifero di problematiche, la presenza di fenomeni come il c.d. deficit democratico derivante dall'espansione continua delle prerogative comunitarie in materia di aiuti di Stato, estese dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia ben oltre gli spazi consentiti dalla lettera dei Trattati per fronteggiare un fenomeno, la *tax competition*, contro il quale le Istituzioni europee sono sprovviste di validi strumenti di contrasto<sup>6</sup>.

Un altro notevole aspetto è costituito dai meccanismi attraverso i quali il diritto comunitario incide sugli ordinamenti interni, ed in particolare sulla potestà normativa regionale, il cui pratico esercizio soggiace all'obbligo di osservanza dello stesso.

Fino ad ora la materia è apparsa di incerta delimitazione per la sua complessità, anche a causa della instabilità degli equilibri interni, resi precari e fluttuanti dalla travagliata dinamica dei processi di ripartizione costituzionale delle competenze tributarie fra i diversi livelli di governo.

Da parte loro le norme di fonte comunitaria rappresentano limiti invalicabili nell'esercizio dell'attività impositiva, anche in virtù del chiaro disposto dell'art. 117 Cost. - con cui va coordinato il contenuto del successivo art. 119 - da cui deriva che l'ottemperanza alla disciplina comunitaria si impone in via diretta a tutti gli enti titolari di competenza legislativa.

Ora, nel contesto dei rapporti di collegamento fra la disciplina limitativa degli aiuti di Stato prevista a livello comunitario ed il sistema fiscale degli Stati membri tende sempre di più a comprendersi la potestà legislativa delle regioni. E ciò perché l'art. 119 della Costituzione ha conferito alle stesse, oltre che prerogative funzionali al reperimento dei mezzi finanziari necessari all'espletamento delle funzioni, anche un genere di autonomia che si specifica "nell'autodeterminazione normativa delle entrate tributarie proprie e della gestione del prelievo relativo nella scelta di finalità di più vasta natura e dimensione a carattere politico e sociale"<sup>7</sup>, da esercitarsi in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

In particolare la potestà tributaria delle regioni si può esprimere sia attraverso l'istituzione di tributi propri, sia per mezzo della introduzione di agevolazioni, anche in relazione ai tributi erariali.

E' notorio poi che il trattamento tributario di favore si sostanzia nella previsione di agevolazioni fiscali che comportano una contrazione di gettito per l'ente erogatore a vantaggio di determinati soggetti, con esclusione anche implicita di altri che si trovano nelle medesime condizioni in termini di presupposti impositivi e di capacità contributiva.

Proprio in considerazione di tali caratteristiche gli interventi agevolativi in funzione riduttiva o ablativa dell'obbligazione tributaria vengono annoverati dalle istituzioni comunitarie tra gli aiuti di Stato che, favorendo talune imprese o produzioni, sono suscettibili di falsare la concorrenza.

Da ciò l'esigenza di perseguire un punto di equilibrio fra le prerogative costituzionali dell'autonomia e la disciplina comunitaria di salvaguardia del libero mercato.

---

<sup>6</sup> Tale situazione provoca una evidente situazione di *deficit* democratico, in quanto gli ordinamenti fiscali nazionali vengono di fatto ridisegnati senza che il consenso al tributo trovi tutela. Ciò perché l'azione comunitaria si dispiega in virtù di basi giuridiche e attraverso strumenti che consentono alla Corte di Giustizia e alla Commissione di incidere sulla normazione fiscale nazionale, operando al di fuori di qualsiasi controllo democratico. Cfr A.FANTOZZI: *L'antisovrano* cit., Introduzione. ; Idem: *The applicability of State aids rules to tax competition measures: a process of "de facto" harmonization in tax field?* In <http://www.ealtp.org>, in cui l'Autore rileva che attraverso l'ampliamento dei propri poteri in materia di aiuti di stato la Commissione intende favorire nel campo dell'imposizione il processo di armonizzazione diretta adoperando gli strumenti coercitivi offerti dalle norme sugli aiuti alle imprese;

<sup>7</sup> F.GALLO: *Prime considerazioni sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Rass. Trib.* 2002, 591.

Nelle pagine che seguono si cercherà di comprendere, per valutarne gli effetti, il lento razionale progresso della giurisprudenza della Corte di Giustizia che, in sede di giudizio sulle contestate determinazioni della Commissione, si è propiziata il merito di maturare una certa forma di equilibrio nella valutazione degli elementi di compressione del potere normativo regionale come, in primo luogo, quello relativo al carattere della selettività dell'intervento.

### **1) Agevolazioni fiscali e divieti comunitari**

In materia di aiuti fiscali mancano disposizioni di "contenuto positivo", poiché le regole di diritto comunitario non assumono altra funzione oltre quella di contenere la sovranità tributaria degli stati, limitandone i possibili effetti distorsivi della concorrenza e delle ordinarie dinamiche di mercato<sup>8</sup>.

Il perno centrale dell'intero complesso di un tal genere di rapporti e delle connesse problematiche va individuato nell'art. 87 CE, il cui contenuto è stato concepito a garanzia del principio di libera concorrenza, a sua volta posto a difesa del mercato comune.

E' proprio questa norma che tende a fissare il punto di partenza da cui si snoda nella pratica giuridica la dinamica di valutazioni in ordine alla compatibilità delle misure di fiscalità di vantaggio con l'*acquis communitaires*. Essa stabilisce che, salvo deroghe contemplate dal Trattato<sup>9</sup>, sono incompatibili con il corretto funzionamento del mercato comune, e come tali vietati "nella misura in cui incidano sugli scambi", gli aiuti in *qualsiasi forma* concessi dagli Stati allorchè "favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza".

E' una sorta di breviario, un precettario nel quale è condensata la formulazione di specifiche nozioni dispositive inibitorie dense di implicazioni germinali a struttura aperta illimitata per la costruzione di fattispecie comprensibili nell'ambito della soggetta materia.

Sulla base di una norma di portata talmente ampia e sostanzialmente omnicomprensiva, la prassi e la giurisprudenza comunitaria in perenne evoluzione hanno individuato numerose fattispecie in cui da un intervento pubblico può derivare, per una o più determinate imprese, un vantaggio per sua natura incompatibile con le regole poste a presidio del mercato comune.

In tal senso le agevolazioni fiscali disposte attraverso riduzioni del carico tributario risultano acquisite al regime degli aiuti sull'assunto della sostanziale equivalenza fra la mancata realizzazione di gettito e la spesa erogata a carico del bilancio dello Stato<sup>10</sup>.

Nella valutazione di compatibilità delle misure agevolative, peraltro, le Istituzioni comunitarie non hanno mostrato particolare interesse per aspetti come quelli concernenti gli sviluppi dell'autonomia tributaria regionale.

---

<sup>8</sup> Al riguardo autorevole dottrina ha parlato di un modello di integrazione negativa che "ortopedizza" gli ordinamenti fiscali nazionali, espungendo le norme che potrebbero pregiudicare le finalità di neutralizzazione della leva fiscale, nei confronti del mercato e della concorrenza, valori fondanti dell'U.E. Cfr A. FANTOZZI, *Introduzione, L'antisovrano*, Giappichelli, 2004, pag.2

<sup>9</sup> In particolare possono essere dichiarati compatibili con il mercato comune gli interventi agevolativi strumentali a realizzare gli obiettivi della Comunità, quale in primo luogo quello della coesione economica e sociale di cui all'art. 2 del Trattato. Lo stesso art. 87 ammette talune deroghe al divieto generale di aiuti di stato, prevedendo ai paragrafi secondo e terzo le condizioni la cui sussistenza rende compatibili le agevolazioni, anche di natura fiscale, che perseguono determinate finalità. In particolare al paragrafo terzo si prevede che possono essere considerati aiuti compatibili gli interventi destinati a favorire lo sviluppo economico di regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si registri un alto tasso di disoccupazione.

<sup>10</sup> Cfr. Comunicazione della Commissione europea 98/C 384/03 (in GUCE del 10-12-1998) intestata all'applicazione delle norme sugli aiuti di stato alle misure di tassazione diretta delle imprese; Conclusioni dell'AVVOCATO GENERALE Geelhoed, nella causa 88/03, punto 43.; CGE, sent. 8 novembre 2001, C-143/99 Adria Wein (Racc. pag. I-836), punti 38 e 39, sent. 14 ottobre 1987, C-248/84, Germania/Commissione, punto 17,

In particolare, la Commissione ha individuato nella mera delimitazione dell'ambito territoriale di applicazione degli interventi un indice di selettività degli stessi<sup>11</sup>.

Rileva al riguardo la differenza tra le ipotesi in cui il potere normativo delle regioni risulti esercitato attraverso la istituzione e gestione di "tributi propri", e quelle in cui si estrinsechi nella previsione di disposizioni agevolative in relazione a forme di prelievo erariali. In quest'ultimo caso, nell'orientamento delle Istituzioni comunitarie, ogni variazione delle aliquote fiscali nazionali adottata esclusivamente in relazione ad una determinata area geografica all'interno dello Stato membro rivelerebbe una differenziazione selettiva rispetto al livello di imposizione "normale", suscettibile di favorire "talune imprese o produzioni" e di falsare la concorrenza (come tale ricadente nell'ambito di applicazione della normativa comunitaria sugli aiuti di Stato) salva la dimostrazione che tale variazione derivi direttamente dalla natura o dalla struttura del sistema tributario nazionale.

Ciò perché il parametro di riferimento rispetto al quale valutare la portata, generale o particolare, degli effetti delle riduzioni fiscali è stato individuato nell'aliquota media nazionale applicabile all'intero territorio dello Stato, la quale costituirebbe il regime generale valevole per l'intera collettività nazionale, rispetto al quale ogni differenziazione su base territoriale realizzerebbe un beneficio limitato ad una compagine ristretta di soggetti<sup>12</sup>.

Simili criteri di valutazione hanno originato una vera e propria presunzione di selettività degli interventi agevolativi il cui ambito di applicazione fosse ridotto rispetto all'intera estensione del territorio nazionale, sicché anche nelle ipotesi in cui fosse un ente territoriale a disporre i benefici fiscali, l'esame della compatibilità comunitaria della misura veniva svolto prendendo a riferimento l'ambito dello spazio economico dello Stato membro, ove appunto veniva individuato il parametro di valutazione costituito dalla tassazione definita "normale"<sup>13</sup>.

In questa prospettiva, ferma nell'assioma per cui il grado di autonomia dell'autorità infrastatale che istituisce la misura fiscale di vantaggio costituisce un mero elemento formale che non è da solo sufficiente a giustificarla in relazione all'art. 87, la Commissione ha sostenuto sino alle più recenti occasioni del contenzioso di specie la visione di un "meccanismo atto a produrre gli stessi effetti che si avrebbero nel caso di benefici concessi direttamente dalle autorità nazionali" a favore di imprese ubicate in determinate zone<sup>14</sup>.

Tale impostazione trova fondamento nella considerazione che se misure di competenza regionale del tutto simili negli obiettivi, nella tecnica e negli effetti, a quelle di iniziativa statale non fossero assoggettate ai medesimi criteri di valutazione della selettività, ne deriverebbe una sostanziale elusione della disciplina posta a tutela della concorrenza, che produrrebbe come primo effetto la violazione del principio di parità di trattamento per *imprese o produzioni*, con la conseguenza di gravi distorsioni per il corretto funzionamento del mercato comune<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> Cfr Decisione 2003/442, punti 26 - 31

<sup>12</sup> Ibidem, punto 31

<sup>13</sup> In merito agli effetti prodotti da una simile prassi sulla competizione fiscale tra Stati membri Cfr L. ANTONINI *Dalla CGE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 118, il quale rileva come ciò abbia complicato la difesa degli Stati di maggiori dimensioni dalla concorrenza fiscale degli Stati più piccoli.

<sup>14</sup> Cfr COMMISSIONE Decisione 2003/442, punto 27, vd anche Conclusioni dell' AVV. GEN. SAGGIO nelle Cause riunite C-400, C-401 e C-402/97, punto 37, ove viene affermato che "l'imputazione agli Stati delle misure di aiuto adottate da enti territoriali si ricava invero dal sistema generale del Trattato, per cui unico interlocutore della Commissione nella procedura di valutazione degli aiuti, così come in ogni stadio successivo del sistema accentrato di valutazione di cui all'art. 93, è esclusivamente lo Stato" Cfr anche (Corte di Giustizia, sentenza n. 14 ottobre 1987, causa 248/84, Germania c. Commissione, in Raccolta p. 4013);

<sup>15</sup> AVV. GEN. SAGGIO, Conclusioni citate ibidem; COMMISSIONE: *Decisione*, 2003/442 cit, punto 30; COMMISSIONE: *Decisione* 2003/442, punti 24 e 26.

Questa “prassi costante”<sup>16</sup> ha comportato la conseguenza di una progressiva estensione della disciplina sugli aiuti anche al di là delle originarie previsioni del loro ambito di applicazione, sino a configurare per determinate forme di esercizio dell’autonomia regionale una sostanziale incompatibilità sistematica nei confronti del diritto comunitario<sup>17</sup>.

Ma, a sorpresa, nella Decisione 2003/442 la Commissione non manca di fornire, seppure incidentalmente, una indiretta valutazione favorevole delle ipotesi di differenziazione del regime fiscale in relazione a tributi che risultino in piena gestione “al complesso delle collettività locali di un determinato livello”.

Ipotesi caratterizzate dalla mancanza di una imposizione “normale”, dal momento che ciascun ente locale è libero di fissare l’aliquota d’imposta applicabile nel suo territorio indipendentemente dal governo centrale, motivo per cui non ha senso prendere l’intero territorio dello Stato membro come contesto di riferimento per la valutazione della specificità della riduzione fiscale<sup>18</sup>.

## **2) La sentenza della Corte di Giustizia 6 settembre 2006, C-88/03**

In un simile contesto si inserisce la Sentenza 6 settembre 2006 della Corte di Giustizia che riguarda misure di riduzione delle aliquote delle imposte personali e sulle imprese applicate nella Regione autonoma delle Azzorre, che la Commissione riteneva aiuti di Stato da autorizzare, solo parzialmente ed entro ristretti limiti, ai sensi della deroga prevista al comma 3 lett. C dell’art. 87, in quanto finalizzate a superare gli svantaggi strutturali derivanti dall’insularità.

Con questa pronuncia, in relazione alle agevolazioni adottate in regime di *decentramento asimmetrico* (nell’ambito del quale solo alcuni enti infrastatali sono dotati del potere di prevedere differenziazioni del prelievo relativo a tributi erariali) la Corte per la prima volta rettifica il criterio di valutazione della selettività territoriale strenuamente sostenuto dalla Commissione, secondo cui anche in questi casi l’ambito di riferimento deve rimanere necessariamente esteso al territorio dello Stato membro<sup>19</sup>.

In merito i giudici comunitari valorizzano il ruolo dell’autonomia in relazione alla valutazione di selettività, rilevando che ne basta un grado sufficiente per ritenere che il provvedimento adottato dall’ente infrastatale non produca l’effetto di favorire “determinate imprese o produzioni”, minacciando di falsare la concorrenza.

In sostanza quando, in forza di sufficiente autonomia *istituzionale, procedurale e finanziaria* rispetto al governo centrale, è l’entità infrastatale a rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell’ambiente politico ed economico in cui operano le imprese, è il territorio di competenza, e non quello nazionale nella sua totalità, a rappresentare il contesto in relazione al quale valutare la selettività della misura.

I parametri di valutazione della sussistenza delle tre forme di autonomia vengono individuati nell’esistenza di “uno statuto politico ed amministrativo distinto da quello statale”, nel potere di assumere decisioni di politica fiscale senza l’intervento dello Stato in ordine al relativo contenuto, e nella mancanza di compensazione della riduzione del gettito tributario mediante sovvenzioni o contributi ad opera del governo centrale o di altre regioni<sup>20</sup>.

In assenza di tali requisiti gli interventi agevolativi su base territoriale devono considerarsi misure selettive, la cui adozione può essere giustificata dalla natura o

<sup>16</sup> Punto 26 della decisione 2003/442

<sup>17</sup> J. M. LOPEZ: *Aiuti di Stato, agevolazioni fiscali territoriali e potere tributario forale spagnolo*, in *Giur. Imp.* 2003, 1370

<sup>18</sup> Decisione 2003/442 punto 31.

<sup>19</sup> Punti 57 - 62 della sentenza

<sup>20</sup> Punto 67 della sentenza, punto 54 delle Conclusioni dell’Avv. Gen Geelhoed

struttura del sistema fiscale qualora lo Stato membro dimostri che tali agevolazioni discendono direttamente dai principi informatori o basilari del suo ordinamento tributario<sup>21</sup>.

A tal fine però non è sufficiente provare la semplice coerenza degli obiettivi che le riduzioni fiscali perseguono, ma è necessario dimostrare che l'adozione delle stesse sia necessaria al funzionamento e all'efficienza del sistema fiscale generale<sup>22</sup>.

Viene in tal modo superata quella diffidenza verso il decentramento delle competenze in materia tributaria che aveva costituito un criterio guida, specialmente per la Commissione, contro ogni possibile intento per gli Stati membri di eludere i divieti di aiuti di stato incompatibili servendosi di un sistema di abilitazione "meramente formale", strumentale a conferire alle misure la necessaria legittimità comunitaria.

E ciò grazie ai rigidi requisiti stabiliti dalla Corte per il riconoscimento della sussistenza di effettive condizioni di autonomia nella triplice ricordata forma di esplicazione dei connessi poteri.

Nella motivazione della sentenza in esame rileva anche il superamento della distinzione fra regime di decentramento "simmetrico", in cui il potere di differenziare il regime del prelievo in relazione a tributi erariali spetta in egual misura a tutti gli enti territoriali di un dato livello, e decentramento "asimmetrico", in cui tale potere è riconosciuto a taluni soltanto di essi.

Dello stesso tenore era stato il pensiero dell'Avvocato Generale Geelhoed allorché nelle sue conclusioni aveva sostenuto che, sussistendo un effettivo potere decisionale - autonomo rispetto all'autorità centrale - ed in presenza delle condizioni e dei requisiti che ne costituiscono un indice affidabile, non è dato distinguere tra i due modelli impositivi solo in relazione al fatto che titolari delle prerogative di autonomia siano tutti o alcuni soltanto degli enti decentrati<sup>23</sup>.

A ben vedere non c'è in questo orientamento innovativo della Corte un *revirement* rispetto alla propria precedente giurisprudenza, ma piuttosto una riconsiderazione dei fondamenti della pratica e della giurisprudenza comunitaria svolta alla luce di nuove prospettive.

In questo ordine di idee trova conferma l'assunto della Commissione in base al quale il parametro di valutazione della misura di vantaggio è costituito dall'ambiente politico ed economico all'interno del quale si trovano ad operare le imprese<sup>24</sup>. Ma la valutazione della rilevanza dell'autonomia degli enti che adottano gli interventi agevolativi induce la Corte a stabilire che, in presenza delle condizioni indicate, il contesto di riferimento per la valutazione delle misure diventa il territorio regionale e non quello statale, perchè in simili casi spetta alle autorità locali svolgere un "ruolo fondamentale...nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese"<sup>25</sup>.

Nella fattispecie, anche se la competenza delle Azzorre in materia di determinazione delle aliquote dei tributi è di rango costituzionale, i meccanismi attraverso cui si realizza la solidarietà nazionale portano la Corte a concludere che le agevolazioni fiscali siano state adottate dalle autorità regionali in assenza delle prescritte condizioni di autonomia finanziaria.

Ciò in quanto la mancanza di un requisito fondamentale, come quello della piena responsabilità economica degli effetti della riduzione fiscale, non consente di definire il

<sup>21</sup> Punti 80 e 81 della sentenza

<sup>22</sup> Punti 82 e 83 della sentenza

<sup>23</sup> Punto 60 delle Conclusioni

<sup>24</sup> Cfr punto 26 della decisione 2003/442, ove la Commissione giustifica il riferimento allo spazio economico nazionale come parametro di valutazione della natura generale o selettiva della riduzione fiscale in base alla considerazione che "le autorità centrali degli Stati membri, grazie alle misure che adottano, ai servizi che prestano ed, eventualmente, ai trasferimenti finanziari che operano" svolgono un "ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese"

<sup>25</sup> Punto 66 della sentenza

contesto giuridico di valutazione delle misure fiscali entro i limiti territoriali della Regione interessata, con la conseguenziale necessità di fare riferimento all'intero territorio statale ai fini della valutazione di selettività delle misure agevolative<sup>26</sup>.

Nel sistema costituzionale portoghese, infatti, le riduzioni della pressione tributaria regionale risultano indissolubilmente legate e dipendenti finanziariamente dai trasferimenti statali<sup>27</sup>.

Né l'incompatibilità degli interventi agevolativi può essere esclusa in virtù della coerenza delle agevolazioni con la natura e la struttura dell'ordinamento tributario portoghese, poiché le riduzioni fiscali adottate dal governo delle Azzorre rappresentano per la Corte una deroga rispetto all'applicazione del sistema fiscale generale, che non trova giustificazione poiché il governo portoghese non ha adempiuto all'onere di dimostrare che le misure discendessero direttamente dai principi informativi e basilari del sistema stesso e che fossero necessarie al suo funzionamento ed alla relativa efficacia<sup>28</sup>.

### **3) Prospettive della fiscalità di vantaggio regionale. La sentenza 11 settembre 2008 procedimenti riuniti da C-428/06 a C-434/06**

A voler sintetizzare tutte le innovazioni sopra segnalate nelle varie incidenze ed implicazioni sui sistemi tributari nazionali, si può affermare che la sentenza Azzorre segni un passo importante verso il riconoscimento della rilevanza che nell'ambito dell'ordinamento comunitario comincia ad assumere l'esercizio dell'autonomia tributaria regionale.

Ciò che più rileva di questa pronuncia è il superamento della teoria che dava per assoluta l'incompatibilità fra le esigenze di assicurare l'osservanza delle regole di concorrenza e del mercato contro le misure distorsive di carattere fiscale, e quelle di consentire alle Regioni l'esercizio delle prerogative di autonomia normativa in materia<sup>29</sup>. In tal senso il cuore della sentenza sta proprio nella parte della motivazione in cui si delineano le condizioni per una composizione equilibrata di tali diverse ma non inconciliabili esigenze.

Tuttavia la pronuncia non chiarisce in dettaglio la portata e il contenuto dei requisiti richiesti, e ciò ha lasciato a residuare un certo margine di incertezza in ordine alle condizioni concrete che devono ricorrere affinché sia consentita la differenziazione del prelievo su base regionale e locale ad opera degli enti decentrati.

In particolare tra i requisiti individuati dalla Corte quello di più incerta interpretazione concerne l'autonomia finanziaria, intesa come assoluta indipendenza dal bilancio statale della decisione dell'ente territoriale che adotta la misura di agevolazione.

Con l'imposizione di una simile condizione la CGE, accogliendo le conclusioni dell'Avvocato Generale, ha mirato a preservare la piena autonomia di scelta dell'autorità infrastatale, affinché "le decisioni relative al modo ed all'ammontare dell'imposizione cui sottoporre i soggetti passivi" restino di sua esclusiva competenza nell'ambito delle proprie strategie di politica economica. Si vuole in tal modo evitare che l'adozione di una misura di riduzione fiscale possa dipendere anche dalla semplice prospettiva di compensazione della conseguente contrazione di gettito con risorse di provenienza esterna.

Nelle prime reazioni a caldo gran parte della dottrina si è trovata d'accordo a rilevare che, ove tale requisito dovesse essere inteso in senso restrittivo, un tal genere di

---

<sup>26</sup> Punto 78

<sup>27</sup> Punt 73 - 76 della sentenza

<sup>28</sup> Punto 83 della sentenza

<sup>29</sup> Cfr L. ANTONINI, M. BARBERO, *Dalla CGE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 117 - 126

autonomia sarebbe difficilmente realizzabile nella struttura costituzionale dei moderni sistemi giuridici<sup>30</sup>.

Ciò perché, anche nei modelli istituzionali che prevedono le forme più accentuate di decentramento e di autodeterminazione politica ed economica degli enti territoriali, non è possibile escludere l'esistenza di strumenti e meccanismi destinati ad assolvere alle fondamentali esigenze di solidarietà nazionale. Quelle esigenze che richiedono l'intervento del potere centrale attraverso forme di redistribuzione di risorse atte a garantire un livello minimo di soddisfazione uniforme di interessi fondamentali nell'intero territorio nazionale.

In altri termini, per quanto estesa possa essere la sfera di autonomia decisionale finanziaria e amministrativa degli enti infrastatali, non si può mai negare la presenza nel sistema di meccanismi ed istituti solidaristici di carattere unitario, più o meno graditi alle istituzioni comunitarie.

In proposito una notevole chiarificazione delle complesse problematiche lasciate aperte dalla sentenza Azzorre si deve alla pronuncia resa dalla stessa Corte di Giustizia in data 11 settembre 2008 sulla Causa 434/2006.

La sentenza ha ad oggetto un ricorso pregiudiziale ex art.234 CE sollevato dal Tribunal Constitucional spagnolo nell'ambito di un procedimento relativo a misure di agevolazione fiscale adottate dalla comunità autonoma dei Paesi baschi attraverso riduzioni di aliquote e forme di agevolazione sconosciute all'ordinamento spagnolo.

La Corte affronta la questione sulla base della valutazione di sussistenza dei requisiti indicati nella sentenza Azzorre, e ne esamina l'applicazione in relazione al contesto costituzionale spagnolo.

A tal fine chiarisce che l'autonomia politico-statutaria deve ritenersi sussistente allorché l'ente decentrato sia titolare di una competenza autonoma rispetto a quella statale, che gli consenta un certo potere di autodeterminazione in ordine al contenuto del beneficio, e dunque la possibilità di perseguire obiettivi politico-economici autonomi rispetto a quelli dello Stato<sup>31</sup>.

Quanto all'autonomia procedurale la Corte respinge le argomentazioni della Commissione secondo cui la presenza di controlli giurisdizionali e di principi fondamentali che possono fungere da limiti all'autonomia dell'ente substatale e la previsione di procedimenti concertati per l'assunzione di determinate decisioni, costituiscono elementi idonei ad escludere la ricorrenza del requisito.

Ciò perché il controllo giurisdizionale non costituisce un limite all'autonomia, ma ne definisce i contorni sulla base della normativa vigente<sup>32</sup>.

Mentre l'esistenza in un sistema giuridico di principi di coordinamento cui è soggetta la potestà normativa degli enti decentrati può incidere sull'ampiezza delle prerogative degli stessi, ma non rileva ai fini della valutazione di sussistenza dell'autonomia procedurale, poiché ciò che conta non è la portata o la consistenza dei poteri delle autorità locali, quanto piuttosto il fatto che le decisioni vengano dalle stesse adottate senza alcuna influenza o ingerenza da parte dello Stato<sup>33</sup>.

Nella valutazione della Corte dunque l'autonomia procedurale si sostanzia nella esclusione di qualsiasi intervento diretto dell'autorità centrale nella decisione, e nella piena

---

<sup>30</sup> Fra gli altri L. ANTONINI, M. BARBERO, *Dalla Cge un'importante apertura*, cit., 119, A. CARINCI: *Autonomia impositiva degli enti substatali* cit., pag. 1800 ; G. FRANSONI: *Gli Aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva* in *Rivista di diritto tributario* 2006 pagg. 256,257; A. ZANARDI – GRECO, *Federalismo fiscale e mercato unico europeo: una prospettiva economica*, Relazione alla Conferenza internazionale "Sovranità impositiva degli Stati tra autonomia e decentramento" , Ravenna 13/14 ottobre 2006, pag. 10; I. NICOTRA, *Principio unitario e federalismo fiscale negli ordinamenti a struttura decentrata*, in *Rivista Italiana di diritto pubblico comunitario*, 2005, pag. 158; A. FANTOZZI, *L'Europa ipoteca il federalismo fiscale*, in *Il Sole 24 ore*, 28 ottobre 2006, pag. 25.

<sup>31</sup> Punto 87 della sentenza

<sup>32</sup> Punti 80, 81 e 83

<sup>33</sup> Punti 96 e 107 della sentenza

riconducibilità delle misure all'ente decentrato.

Tale condizione deve pertanto ritenersi soddisfatta anche in relazione ad assetti istituzionali che contemplino forme di concertazione delle decisioni attraverso il coinvolgimento di tutti i livelli di governo che compongono l'ordinamento. Simili procedimenti infatti costituiscono naturale esplicazione di un principio generale contemplato da pressoché tutti gli ordinamenti giuridici, quale quello di leale collaborazione, funzionale a garantire una equa composizione delle istanze autonomistiche con quelle di unità dell'ordinamento, prevenendo conflitti istituzionali.

Ciò che rileva in queste ipotesi è unicamente che, anche qualora lo Stato prenda parte ai procedimenti concertativi, lo stesso non sia titolare della competenza finale ad emanare l'atto, o di poteri di controllo, di veto, di modifica, che gli possano consentire di impedire o condizionare la decisione assunta dal livello di governo substatuale, ad esempio imponendo un determinato contenuto<sup>34</sup>.

L'autonomia procedurale si configura quindi quale esplicazione di quella politico-statutaria, e la relativa sussistenza presuppone unicamente l'accertamento dell'assenza di condizioni che possano impedire all'ente territoriale di perseguire e realizzare il proprio indirizzo politico autonomo indipendentemente dalla condotta o dagli orientamenti dello Stato.

Quanto al requisito più problematico, concernente la esclusiva responsabilità delle conseguenze economiche dell'intervento, la Corte chiarisce che tale condizione implica che lo sforzo fiscale sostenuto dall'ente non venga compensato attraverso contributi o sovvenzioni *dirette* provenienti da altre autorità centrali o locali.

Si tratta di una questione complessa, in larga misura dipendente dalla struttura del sistema finanziario nazionale, che come tale non può essere risolta sulla base di regole generali, ma comporta la necessità di "procedere ad una valutazione completa dei rapporti finanziari fra lo Stato centrale e le sue articolazioni"<sup>35</sup>.

Ciò in quanto nella generalità degli ordinamenti il flusso di trasferimenti finanziari tra Stato ed enti locali si fonda su complessi e articolati meccanismi di quote e coefficienti, la cui determinazione solo in parte è automatica, mentre per il resto è il risultato di negoziazioni politiche.

In questi casi, per escludere che gli effetti finanziari dello sforzo fiscale ricadano sugli enti decentrati, è necessario dimostrare un nesso di causa ed effetto tra le misure agevolative e i trasferimenti a carico del bilancio dello Stato<sup>36</sup>. Si tratta di una valutazione che spetta al giudice, il quale dovrà verificare se, in ragione del metodo adottato e dei dati economici presi in considerazione, il calcolo della misura dei trasferimenti possa produrre l'effetto di compensare le conseguenze di una misura fiscale adottata dagli enti infrastatali.

La pronuncia non indica i parametri alla stregua dei quali valutare la sussistenza di un rapporto causale tra la contrazione di gettito e il finanziamento proveniente da un altro livello di governo, ma fornisce indicazioni importanti, stabilendo che la semplice sussistenza di trasferimenti dallo Stato ad autorità locali non è sufficiente ad escludere l'autonomia finanziaria di questi ultimi sotto il profilo della responsabilità economica delle misure agevolative<sup>37</sup>.

Tali trasferimenti devono infatti ritenersi naturali all'interno di ordinamenti unitari in cui i rapporti interistituzionali sono improntati a principi di solidarietà, ma ciò che rileva, ai fini dell'accertamento della responsabilità economica della riduzione fiscale, è che gli stessi

---

<sup>34</sup> Punto 96

<sup>35</sup> Cfr pt. 107 della sentenza

<sup>36</sup> Punto 129

<sup>37</sup> Punto 135

non producano il risultato di far gravare sul bilancio statale gli effetti della misura agevolativa.

Dalle argomentazioni svolte nella pronuncia si ricava infatti che la responsabilità economica degli enti infrastatali sugli interventi di riduzione fiscale può escludersi solo allorché i trasferimenti comportino una comprovata alterazione dei normali flussi finanziari tra Stato e autonomie.

In definitiva, dal tenore delle argomentazioni della Corte, sembra di poter escludere la sussistenza di una presunzione generale (relativa) in ordine alla natura compensatoria dei trasferimenti finanziari interistituzionali, che deve invece costituire oggetto di specifica dimostrazione da parte di chi adduce l'incompatibilità comunitaria delle misure.

A seguito della sentenza Azzorre in sede istituzionale e dottrina era stata avviata la ricerca di argomentazioni a sostegno della compatibilità comunitaria di varie forme di trasferimenti statali, sull'assunto che, stante la genericità del principio di responsabilità economica, spettasse agli Stati provare l'assenza di una compensazione dello sforzo fiscale.

L'inversione di prospettiva emerge con evidenza dai passaggi della sentenza Paesi Baschi in cui viene esclusa, ai fini dell'accertamento della natura compensatoria dei trasferimenti a carico del bilancio statale, la rilevanza di elementi che non "necessariamente" o solo "in maniera indiretta" sembrano influire sull'assunzione della decisione in merito alla riduzione fiscale, nonché di quelli che costituiscono semplici indizi dell'assenza di autonomia economica<sup>38</sup>.

In altri termini la consequenzialità della riduzione fiscale rispetto al trasferimento potrebbe ritenersi sussistente in presenza di contributi straordinari, *ad hoc*, in quanto non contemplati dall'ordinamento, o di importo eccessivamente superiore rispetto a quello "fisiologico", o non proporzionale al fine cui sono funzionali.

#### **4) Effetti sull'autonomia tributaria nell'ordinamento costituzionale italiano. La legge sul federalismo fiscale e le prospettive della fiscalità di sviluppo regionale**

Nei riflessi immediati prodotti dal concetto di autonomia adottato dalla CGE si intravedono per le regioni italiane importanti prospettive di utilizzo organico e "strutturale" degli strumenti di agevolazione fiscale<sup>39</sup>.

Ma ciò dipenderà in larga misura dalle modalità e dai tempi di definizione del percorso di attuazione della disciplina costituzionale di riforma del Titolo V, giacché dovrebbero essere i contenuti della prescritta normativa a determinare in concreto il grado di autonomia ad esse spettante in materia tributaria.

Il quadro normativo risultante dalla riforma costituzionale è stato interpretato dalla Corte costituzionale nel senso che, in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale, si deve ritenere preclusa alle Regioni (se non nei limiti ad esse già espressamente riconosciuti dalla legge statale) la potestà di legiferare sui tributi istituiti e regolati da leggi statali<sup>40</sup>.

<sup>38</sup> Punti 126, 127 e 129

<sup>39</sup> L. ANTONINI, M. BARBERO, *Dalla Cge un'apertura importante*, cit, 117, 124-126

<sup>40</sup> Cfr. sentenze n. 296, 297, e 311 del 2003.; n. 241 /2004; nn. 335 e 397 del 2005; nn. 2, 75, 412 e 413 del 2006., n. 451/2007, 102/2008. In dottrina L. ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'Irap*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 2005, pp. 97-108, IDEM, *I tributi propri delle Regioni e il nuovo art.119 Cost.: problemi e prospettive del federalismo fiscale*. In AA.VV. Scritti in onore di Livio Paladin, Padova, 2005, *La vicenda e la prospettiva dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al novo art. 119 Cost.*, in Le Regioni, 2003, 30 e ss; M. BARBERO, *Una panoramica sulla giurisprudenza costituzionale più e meno recente in materia di federalismo fiscale*, in Federalismo fiscale, 2/2007; F. BASSANINI, *Principi e vincoli costituzionali in materia di finanza regionale e locale nel nuovo articolo 119 della Costituzione*, in Astrid, Rassegna n. 26/2006, p. 13,14; BERTOLISSI M., *Una riflessione sul federalismo fiscale*, in L. Antonini *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Giuffrè, 2005, IDEM, *Federalismo fiscale: una nozione giuridica*, in Federalismo fiscale, 2007, A. BRANCASI., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in Le regioni, 2003, n.1, IDEM,

Ciò perché nel sistema attuale lo spazio riservato alla potestà tributaria regionale dipende prevalentemente dalle scelte di fondo operate dallo Stato in sede di fissazione dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario.

In queste condizioni l'esercizio del potere esclusivo delle Regioni di autodeterminazione del prelievo è ristretto a quelle limitate ipotesi di tributi, per la maggior parte "di scopo" o "corrispettivi", aventi presupposti diversi da quelli degli esistenti tributi statali, che le regioni possono stabilire, in forza del quarto comma dell'art. 117 Cost., anche in mancanza di un'apposita legge statale di coordinamento, a condizione, però, che essi, oltre ad essere in armonia con la Costituzione, rispettino ugualmente i principi dell'ordinamento tributario, ancorché solo «"incorporati", per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato»<sup>41</sup>.

In sostanza la nozione di "tributi propri" nel senso classico elaborato dalla dottrina sembra aver trovato adeguato riconoscimento – non senza vaghezze ed ambiguità - nella nuova formulazione dell'art. 119 Cost., giacché le regioni possono considerarsi titolari del potere di istituire tributi e di gestirne in autonomia il gettito, anche attraverso l'introduzione di agevolazioni fiscali.

Ma i legislatori regionali potranno esercitare tale potestà soltanto dopo l'emanazione dei principi di coordinamento del sistema da parte del legislatore statale e nella piena osservanza degli stessi.<sup>42</sup>

Con la riforma costituzionale è stata resa realistica l'idea di un ordinamento fiscale caratterizzato dal potere dei legislatori regionali di "istituire tributi", ma si tratta di un'ipotesi di non agevole delineazione pratica in un contesto complessivo - ancora tutto da definire – nell'ambito del quale devono essere garantite la compatibilità e l'armonizzazione con il sistema fiscale statale e con quelli degli altri livelli di governo decentrato.

In atto dunque le prospettive di differenziazione territoriale del regime fiscale ad opera di Regioni ed enti locali scontano il limite della carenza di prerogative di autonomia in ordine alla disciplina applicativa dei tributi di istituzione statale.

Sul c.d. versante esterno la Commissione europea ritiene compatibili con la disciplina comunitaria le agevolazioni concesse dalle autorità regionali in relazione a tributi "propri", ma riferisce la qualificazione soltanto a "quelli istituiti e riscossi senza alcun rapporto con il regime fiscale nazionale".

Sicché, per corrispondere ai requisiti elaborati dalla CGE, è necessario che le regioni vengano dotate del potere di disporre di più estesi ambiti di autonomia nelle scelte e determinazioni in materia di normativa tributaria e nella gestione del gettito realizzato, così da potersi configurare come autorità di riferimento nella determinazione del contesto sociale, economico e politico entro il quale operano i soggetti beneficiari dell'agevolazione.

---

*Per "congelare" la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria, in Giur. cost. 2003, p. 2562 ss; dello stesso Autore., Osservazioni sull'autonomia finanziaria, in Le Regioni 2004, 452 e ss, e Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria, Convegno "L'attuazione del Titolo V della Costituzione", Varenna 18 settembre 2004, www.astridonline.it ; La finanza regionale e locale nella giurisprudenza costituzionale sul nuovo Titolo V della Costituzione, in Dir .pubbl. 2007, p. 857 ss., D. IMMORDINO, La legge 9 febbraio 2006, n. 3 della Regione Toscana e le prospettive reali di attuazione della riforma degli artt. 117 e 119 Cost. negli effetti immediati della sentenza 9/14 novembre 2005, n. 417 della Corte costituzionale, in Le Istituzioni del federalismo, n. 5/2006, 707 e ss; C. SALAZAR, L'art. 119 Cost. tra (in)attuazione e "flessibilizzazione" (in margine a corte cost. , sentt. Nn. 16 e 49 del 2004), in Le Regioni, 2004, 1026 e ss*

<sup>41</sup> Cfr sentenza n. 102/2008, punto del considerato in diritto, su questa pronuncia vd L. ANTONINI, *Un'importante sentenza sul federalismo fiscale innovativa oltre il caso di specie*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 2008, 96-111, e G.C. CARBONI, *La Corte riconosce la più ampia autonomia finanziaria delle regioni speciali e detta le regole per la costruzione del sistema tributario della Repubblica*, in *Federalismi*.it, n. 14/2008.

<sup>42</sup> Nella fase transitoria il potere normativo centrale non incontra altro limite che quello "discendente dal divieto di procedere in senso inverso a quanto oggi prescritto dall'art. 119 della Costituzione, e così di sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali in vigore alle Regioni e agli enti locali, o di procedere a configurare un sistema finanziario complessivo che contraddica i principi del medesimo art. 119"

Ciò può avvenire in primo luogo attraverso una consistente cessione di materia imponibile da parte dello Stato che porti all'individuazione di un certo numero di tributi rimessi all' autonoma potestà impositiva delle regioni, istituiti ed interamente disciplinati dalle leggi regionali, nel rispetto solo di principi di coordinamento.

In alternativa il risultato della compatibilità comunitaria delle riduzioni fiscali regionali può essere raggiunto attraverso l' estensione e generalizzazione del sistema di decentramento simmetrico dei poteri tributari, cui le istituzioni europee riconoscono piena compatibilità con le norme in materia di aiuti di Stato.

In tale direzione è palesemente orientata la legge sul federalismo fiscale contenente criteri direttivi per la predisposizione, da parte del Governo, della normativa di coordinamento del sistema tributario<sup>43</sup>.

L'atto è accompagnato da una "relazione illustrativa" che, sin dalla enunciazione iniziale delle finalità e dei contenuti della delega, evidenzia il fine precipuo di agganciare saldamente responsabilità fiscali e autonomia di spesa, salvaguardando i principi di solidarietà e di coesione sociale.

Va vista favorevolmente, per quanto in questa sede può interessare, la tendenza a determinare soluzioni stabili in ordine alle esigenze delle regioni di acquisire un adeguato potere di adottare misure strutturali di fiscalità di vantaggio al riparo da potenziali censure di matrice comunitaria<sup>44</sup>.

E' difatti perseguito il riconoscimento in forma strutturale di prerogative specifiche d'autonomia tributaria regionale, sia attraverso l'individuazione di aree di prelievo interamente rimesse alla potestà delle regioni, sia tramite l'attribuzione del potere di incidere sulla disciplina di tributi di istituzione erariale il cui gettito è ad esse devoluto.

In prima analisi va rilevato che nell'insieme la legge tende a collocarsi nel solco della normativa tradizionale sull'autonomia tributaria regionale, discostandosi dalle indicazioni della giurisprudenza costituzionale e di accreditata dottrina in merito al concetto di tributi "propri"<sup>45</sup>.

Sono infatti qualificati regionali "propri" (derivati) i tributi istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali; le forme di prelievo istituite dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale (tributi propri autonomi)<sup>46</sup>.

<sup>43</sup> Su cui ved., tra gli altri, L. ANTONINI *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale*, in Dir. prat. trib., 2009, I, pag. 233 e ss., IDEM *Il federalismo fiscale ad una svolta: il nuovo disegno di legge* del 6 agosto 2008, in Federalismi. it, dello stesso autore *La rivincita della responsabilità. A proposito della nuova legge sul federalismo fiscale* in "I quaderni della sussidiarietà", n. 7 del 2009, F. BASSANINI e G. MACCIOTTA, *I principi della delega per l'attuazione del federalismo fiscale (Commento all'articolo 2 della legge n. 42 del 2009)* (di prossima pubblicazione nel Commentario ANCI alla legge delega sul federalismo fiscale) in Astrid-online.it, M. BERTOLISSI, *La delega per l'attuazione del federalismo fiscale: ragionamenti in termini di diritto costituzionale*, in Federalismo fiscale 2008, IDEM, Commissioni riunite affari costituzionali, bilancio e finanze e tesoro del Senato - Indagine conoscitiva sul disegno di legge n. 1117, riguardante il federalismo fiscale, Novembre 2008, R. BIFULCO, *Osservazioni sulla legge n. 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale*, in Astrid-online.it, R. BIN, *Che ha di federale il "federalismo fiscale"?*, in Quaderni costituzionali, 2009, 127-130, G. FALCON, *Che cosa attendersi e che cosa non attendersi dal federalismo fiscale*, in Le Regioni, 2008, 765- 770, E. IORIO, *La legge delega di attuazione del federalismo fiscale*, in Federalismi.it, G. MACCIOTTA, *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione - Nota di lettura*, in astrid-online, A. MORRONE, *Editoriale*, in Federalismo fiscale, 2008, G. RIVOSACCHI *Autonomia finanziaria e coordinamento della finanza pubblica nella legge delega sul federalismo fiscale: poche luci e molte ombre*, in astrid-online

<sup>44</sup> Cfr L. ANTONINI, *Federalismo fiscale: la manovrabilità dei tributi propri. Commento all'art. 7 l. n. 42 del 2009* (di prossima pubblicazione nel Commentario ANCI sulla legge delega sul federalismo fiscale), in astridonline; Idem, *Il federalismo fiscale ad una svolta: il nuovo disegno di legge*, in Federalismi. It, n. 16/2008, *La rivincita della responsabilità. A proposito della nuova Legge sul federalismo fiscale*, in Quaderni della sussidiarietà, n. 7, pp. 2,3,15,16,22,23

<sup>45</sup> Cfr sentenze n. 102 del 2008, 412 e 451 del 2007, 214, 257 e 412 del 2006, 77, 107 e 160 del 2005, 4, 16, 36 e 37 del 2004, 296, 297 e 311 del 2003.

<sup>46</sup> Cfr art. 7, c.1, lett b), nn. 1,2 e3

Nel testo viene stabilito che in relazione ai tributi propri derivati, 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; in relazione alle addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali i legislatori regionali possono introdurre variazioni percentuali delle aliquote e disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale<sup>47</sup>.

Ne deriva una nozione di tributi propri che, in linea con l'orientamento delle istituzioni comunitarie, racchiude tipologie di prelievo connotate da margini molto differenti di autonomia tributaria, accomunate dalla circostanza che le modifiche del regime fiscale vengono adottate dagli enti decentrati senza alcun rapporto con il sistema tributario nazionale.

Si tratta di una impostazione che si discosta dall'orientamento della Corte costituzionale, che considera come tributi autenticamente propri ai sensi del nuovo articolo 119 della Costituzione solo quelli "autonomi", mentre riconduce quelli "derivati" alla competenza legislativa esclusiva statale in materia di "sistema tributario e contabile dello Stato" ex articolo 117, comma 2, lettera e), della Costituzione medesima.

Sotto il profilo dell'ampiezza delle prerogative di autonomia, le disposizioni della legge delega sembrano circoscrivere in certa misura i poteri tributari delle regioni rispetto alle potenzialità offerte dal testo costituzionale nella nuova formulazione, che, secondo la lettura datane dalla Consulta, consentirebbe alle stesse di istituire e disciplinare autonomamente le forme di prelievo attribuite alla propria competenza<sup>48</sup>.

Con la conseguenza che, rispetto ai tributi propri derivati, l'autonomia regionale può essere esercitata solo nei limiti consentiti dalla legge statale .

Sotto questo profilo viene dunque ridimensionato uno degli aspetti potenzialmente più significativi della riforma del Titolo V: la potestà tributaria regionale da esercitarsi attraverso la "creazione" di forme di prelievo connotate da ampi spazi di autodeterminazione attraverso cui la regione possa sostanziare, con riferimento alla materia tributaria, le linee del proprio indirizzo politico autonomo<sup>49</sup>.

La scelta adottata denota la preoccupazione di garantire appieno le esigenze di "unità finanziaria" e di economicità del sistema.

Sotto il primo profilo, infatti, è evidente la valutazione per cui l'attribuzione alle regioni del potere di modificare in piena autonomia elementi del prelievo come il presupposto, la base imponibile e i soggetti passivi avrebbe potuto determinare, ben oltre la semplice differenziazione fisiologica del prelievo stesso, una eccessiva frammentazione del sistema tributario suscettibile di pregiudicare l'unitarietà dell'ordinamento e di dar luogo a fenomeni di concorrenza fiscale cd. dannosa<sup>50</sup>.

Sotto il profilo della economicità viene recepito quell'orientamento consolidato della letteratura economica che ritiene che la struttura di un sistema impositivo regionale o locale si dovrebbe fondare su fonti di entrate quali compartecipazioni, sovrimposte o addizionali, e in minor misura su imposte proprie degli enti. Sarebbe questo il modo migliore per garantire fondamentali requisiti quali la semplicità amministrativa e il contenimento dei cd. *compliance costs* che ricadono sui contribuenti, un buon coordinamento fra prelievo regionale e centrale, e una dinamica delle entrate dei governi

---

<sup>47</sup> Cfr art 7, c.1, lett c).

<sup>48</sup> Cfr sentt. 296 e 297 del 2003 ove la Corte, affrontando il tema dei tributi propri regionali, afferma che nell'accezione del nuovo art. 119 Cost., "è indubbio 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".

<sup>49</sup> Cfr F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della costituzione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2002, 589 e ss

<sup>50</sup> Cfr L. ANTONINI, *Federalismo fiscale: la manovrabilità dei tributi*, in *astridonline.it* (di prossima pubblicazione nel Commentario ANCI sulla legge delega sul federalismo fiscale), pag. 1, IDEM, *La fiscalità di sviluppo. Commento all'art. 2, lett hh), l. n. 42 del 2009*, ibidem

sub-centrali sufficientemente elastica, ma al contempo tale da non costringere a continue revisioni dell'assetto finanziario pubblico<sup>51</sup>.

Ciò posto va comunque rilevato che, anche se manca la possibilità per regioni ed enti locali di variare in piena autonomia le aliquote e di incidere sulle scelte relative a base imponibile, soggetti passivi e presupposto, il sistema delineato dal provvedimento realizza comunque un notevole progresso rispetto a quello attuale caratterizzato dalla prevalenza dei trasferimenti statali, secondo il modello tradizionale dei sistemi di finanza derivata<sup>52</sup>.

Viene infatti prevista la soppressione dei trasferimenti statali (ad eccezione dei contributi erariali in essere sulle rate di ammortamento dei mutui contratti dalle regioni) e la loro sostituzione con il gettito di tributi in relazione ai quali alle regioni è riconosciuto un certo margine di manovrabilità<sup>53</sup>.

In tal senso il gettito da devolvere a regioni ed enti locali dovrà essere individuato sulla base di un criterio di flessibilità che porti ad attribuire agli stessi un paniere di tributi e compartecipazioni la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da forme di prelievo manovrabili<sup>54</sup>.

A tal fine il governo viene delegato a determinare adeguati spazi di manovra fiscale a favore delle regioni e degli enti locali, che consentano loro di esercitare efficacemente la funzione tributaria adattando concretamente le caratteristiche del prelievo alle condizioni economico-sociali del territorio secondo i propri indirizzi di politica finanziaria<sup>55</sup>.

La legge di delega prevede infatti l'attribuzione ai legislatori regionali di prerogative di differenziazione del regime fiscale che consentano l'adozione di misure cd di fiscalità di vantaggio ( o di sviluppo), attraverso modifiche delle aliquote nei limiti massimi di incremento stabiliti dalla legislazione statale, nonché mediante la previsione di esenzioni, detrazioni, deduzioni, fatti salvi gli elementi strutturali dei tributi stessi e la coerenza con il principio di semplificazione<sup>56</sup>.

Nel complesso la legge avvicina il sistema tributario italiano alle condizioni di legittimità prescritte in sede comunitaria per l'adozione di benefici fiscali ad effetto limitato a specifiche aree territoriali.

In particolare le misure di riduzione fiscale relative ai tributi istituiti ed interamente disciplinati dalle regioni, e quelle adottate nell'esercizio di poteri riconosciuti al complesso delle collettività locali di un determinato livello, realizzano le condizioni di compatibilità con le norme in materia di aiuti di stato senza neanche la necessità di accertare le condizioni di autonomia statutaria, procedurale e finanziaria indicate dalla Corte di Giustizia.

Ciò perché tali requisiti sono richiesti dalla giurisprudenza comunitaria in relazione alle variazioni del prelievo relativo a tributi erariali disposte nell'esercizio autonomo di potestà tributaria da parte di determinati enti, mentre il sistema di finanziamento regionale delineato dalla legge delega risulta sostanzialmente imperniato (oltre che sulle compartecipazioni e sulle risorse perequative) sui tributi propri derivati, e, in misura minore, su quelli "autonomi".

Forme di prelievo rispetto alle quali la compatibilità comunitaria delle riduzioni fiscali discende direttamente dalla mancanza di una imposizione "normale" da adottare quale parametro del giudizio di selettività delle misure, dal momento che ciascun ente locale è

<sup>51</sup> C. BURATTI, *Fisco federale. Proposte per l'Italia*, Working paper SIEP, n. 459, ottobre 2005

<sup>52</sup> Cfr L. ANTONINI, *Federalismo fiscale: la manovrabilità dei tributi*, cit, in astridonline.it (di prossima pubblicazione nel Commentario ANCI sulla legge delega sul federalismo fiscale), pag. 1, IDEM, *La fiscalità di sviluppo. Commento all'art. 2, lett hh), l. n. 42 del 2009*, ibidem

<sup>53</sup> Cfr art. 8, comma 1, lett d) ed e). Sul punto vd L. ANTONINI, *Federalismo fiscale: la manovrabilità dei tributi*, in astridonline.it (di prossima pubblicazione nel Commentario ANCI sulla legge delega sul federalismo fiscale), pag. 1, IDEM, *la fiscalità di sviluppo. Commento all'art. 2, lett hh), l. n. 42 del 2009*, ibidem

<sup>54</sup> Cfr art. 2, c.1, lett. bb)

<sup>55</sup> Cfr L. ANTONINI, *La rivincita della sussidiarietà, Federalismo fiscale: la manovrabilità dei tributi, La fiscalità di sviluppo*, cit

<sup>56</sup> Cfr art. 2, c.1, lett. mm)

libero di fissare l'aliquota d'imposta applicabile nel suo territorio indipendentemente dal governo centrale, motivo per cui non ha senso prendere l'intero territorio dello Stato membro come contesto di riferimento per la valutazione della specificità della riduzione fiscale<sup>57</sup>.

In particolare, in relazione ai tributi propri autonomi il potere dei legislatori regionali non si sostanzia nella modifica di aliquote di tributi applicabili sull'intero territorio dello Stato, ma nella istituzione e disciplina di forme di prelievo che non hanno alcun rapporto con il regime fiscale nazionale, sicché il livello di tassazione "normale" cui riferire la valutazione della specificità dell'agevolazione non può che essere quello stabilito dal legislatore regionale.

Di conseguenza le riduzioni fiscali che beneficiano l'insieme delle imprese situate nel territorio regionale costituiscono misure generali, dal momento che lo spazio economico da prendere a riferimento per valutare la selettività (territoriale) del regime agevolativo è il territorio in cui lo stesso si applica.

Mentre l'attribuzione a tutte le regioni del potere di prevedere modifiche rispetto alla disciplina di tributi di istituzione statale entro i limiti stabiliti dalla legge statale e di introdurre agevolazioni ed esenzioni, realizza l'estensione del sistema di "*decentramento simmetrico*" che pone al riparo gli interventi agevolativi da censure di matrice comunitaria<sup>58</sup>.

Sicché nel sistema a regime l'accertamento delle condizioni di autonomia prescritte dalla giurisprudenza comunitaria per le differenziazioni del prelievo relativo a tributi erariali sarà necessaria solo per le misure di agevolazione adottate dalle regioni speciali abilitate ad intervenire sulla disciplina delle forme di prelievo istituite e disciplinate dalla legge statale.

### **5) Le prospettive della fiscalità di sviluppo nelle regioni speciali**

Dalle importanti aperture della CGE qualche effetto immediato potrebbe derivare per le Regioni a statuto speciale, le quali, per esercitare i propri poteri in materia tributaria, non devono attendere l'emanazione della normativa statale di attuazione delle disposizioni costituzionali.

Per queste regioni, infatti, a differenza di quanto avviene per quelle a regime ordinario, il coordinamento con il sistema finanziario della Repubblica è affidato all'autonoma individuazione da parte dei legislatori regionali dei principi del sistema tributario dalla legislazione esistente, senza necessità di attendere un'apposita legge statale.

Di conseguenza, fino all'emanazione della legge statale di coordinamento del sistema tributario, nei confronti delle regioni ad autonomia differenziata non opera la sospensione del potere legislativo che la Corte costituzionale ha imposto alle regioni di diritto comune<sup>59</sup>, e le stesse possono - secondo principi, criteri ed entro i limiti stabiliti dagli Statuti

<sup>57</sup> Cfr Decisione 2003/442 della Commissione e sent. C-88/03 CGE punto

<sup>58</sup> Cfr Decisione 2004/442 della Commissione punto 31

<sup>59</sup> Cfr. Sent. 102/2008 n. 5.3 del considerato in diritto ove si afferma che il divieto di disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di istituire altri aventi lo stesso presupposto dei preesistenti tributi statali non rientra fra i principi con i quali la legislazione delle regioni speciali deve armonizzarsi, poichè esso costituisce un principio di coordinamento in senso stretto - individuato in via interpretativa dalla giurisprudenza della Corte e transitoriamente applicabile fino all'emanazione di un'apposita legge statale in materia - che attiene solo alla ripartizione tra i diversi livelli di governo dei presupposti di imposta, secondo un criterio temporale di priorità nell'esercizio della potestà legislativa tributaria. Di conseguenza le Regioni speciali, nell'istituire i tributi propri, possono autonomamente valutare l'armonia del sistema regionale con i «principi del sistema tributario dello Stato» e conformare i propri tributi agli elementi essenziali del sistema statale e alle *rationes* dei singoli istituti tributari. Riguardo all'autonomia tributaria delle regioni ordinarie cfr Sentt. N. 296, , 297, e 311 del 2003.; n. 241 /2004; nn. 335 e 397 del 2005; nn. 2, 75, 412 e 413 del 2006., n. 451/2007. In dottrina ved. L. ANTONINI, *La Corte assegna l'Irap alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano. (Commento alla sent. n. 296/03 della Corte costituzionale)*, in *Le Regioni*, 2004, p. 238 ss; IDEM, *La prima attuazione del nuovo art. 119 Cost. e la questione dei tributi propri delle*

speciali - istituire forme di prelievo con legge regionale, anche in relazione a fattispecie assoggettate ad imposizione dalla legge statale<sup>60</sup>.

In relazione a questi tributi i legislatori regionali godrebbero senz'altro di poteri e prerogative tali da realizzare le condizioni di autonomia ed indipendenza dal regime tributario statale richieste dalle istituzioni comunitarie per l'adozione di agevolazioni fiscali<sup>61</sup>.

Più complesso diviene il discorso riguardo alla possibilità di prevedere benefici in relazione a tributi erariali rispetto ai quali le stesse risultino titolari di quote di gettito realizzato nei rispettivi territori, giacché la questione non può essere affrontata unitariamente per tutte le regioni ad autonomia speciale, ma implica valutazioni differenziate in relazione alle diverse discipline statutarie.

Considerato infatti che la specialità finanziaria che contraddistingue gli ordinamenti di queste regioni si attegga in maniera peculiare in relazione a ciascuna di esse, la soluzione della questione non può che derivare da un'analisi condotta in relazione a ciascuno dei relativi sistemi tributari.

In generale si può soltanto rilevare che nella quasi totalità dei casi queste regioni si trovano ad usufruire di una specialità *quantitativa*, che assicura loro una percentuale di gettito dei tributi erariali superiore a quella percepita dalle regioni a statuto ordinario, ma non sono titolari di forme adeguate di autonomia normativa con cui disciplinare il prelievo e gestire il gettito dei tributi erariali in relazione alle condizioni socioeconomiche dei rispettivi territori<sup>62</sup>.

---

*Regioni*, Scritti in memoria di Livio Paladin, Jovene, 2004 e *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 400-437; BERTOLISSI M., *Una riflessione sul federalismo fiscale*, in L. Antonini *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Giuffrè, 2005, IDEM, *Federalismo fiscale: una nozione giuridica*, in *Federalismo fiscale*, 2007, IDEM, *L'autonomia finanziaria delle Regioni ordinarie*, *Le Regioni*, 2004, 429 – 450, A. BRANCASI., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le regioni*, 2003, n.1, IDEM, *Per “congelare” la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, in *Giur. cost.* 2003, p. 2562 ss; dello stesso Autore., *Osservazioni sull'autonomia finanziaria*, in *Le Regioni 2004 e Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, Convegno “L'attuazione del Titolo V della Costituzione”, Varenna 18 settembre 2004, [www.astridonline.it](http://www.astridonline.it), 138, F. GALLO, *Il nuovo articolo 119 della Costituzione e la sua attuazione*, in *L'attuazione del federalismo fiscale*, a cura di F. Bassanini, G. Macciotta, Bologna, Il Mulino, 2003, p. 194 ss. 37/2004, D. IMMORDINO, *La legge n. 3 del 9 febbraio 2006 della Regione Toscana e le prospettive reali di attuazione della riforma degli artt. 117 e 119 Cost. negli effetti immediati della sentenza n. 417 del 9-14 novembre 2005 della Corte costituzionale*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2006, 707 e ss, C. SALAZAR, *L'art. 119 Cost. tra (in)attuazione e “flessibilizzazione” (in margine a corte cost. , sentt. Nn. 16 e 49 del 2004)*, in *Le Regioni*, 2004, 1026 e ss

<sup>60</sup> Cfr sent. 102/2008 punti 5.2 e 5.3 del considerato in diritto

<sup>61</sup> Cfr. Corte cost. , sent. N. 102/2008, nella quale la Consulta stabilisce che le regioni a statuto speciale possono istituire tributi propri nella misura in cui ciò sia loro consentito dai rispettivi statuti, con l'unico limite di esercitare detta potestà in armonia con i «principi del sistema tributario dello Stato». Limite che va interpretato nel senso che la Regione, nell'istituire i tributi propri, valuti essa stessa la coerenza del sistema regionale con quello statale e conformi, di conseguenza, i propri tributi agli elementi essenziali del sistema statale e alle *rationes* dei singoli istituti tributari. Non si applica pertanto alle regioni ad autonomia differenziata il divieto di disciplinare , in difetto di una legislazione statale sui principi fondamentali di coordinamento, tributi già istituiti da legge statale o di istituirne altri aventi lo stesso presupposto dei preesistenti tributi statali.

<sup>62</sup> Queste regioni usufruiscono perlopiù di entrate derivanti dall'attribuzione di quote del gettito di tributi erariali riscossi nei rispettivi territori, che prescindono da qualsiasi valutazione in merito all'efficienza dell' amministrazione beneficiaria. L'assenza di una effettiva potestà tributaria ha comportato diversi ordini di effetti negativi, in termini di soggezione continua alle incursioni limitatrici del potere centrale, che oltre alle limitazioni obiettive di autonomia normativa in genere hanno spesso provocato rilevanti contrazioni del gettito dei tributi erariali loro spettante specialmente nei non rari casi di riduzione delle aliquote e revisione degli scaglioni di reddito imponibile.

Soltanto la Sicilia<sup>63</sup> e la Sardegna<sup>64</sup> risultano in atto titolari del potere di modificare la disciplina di tributi erariali introducendo agevolazioni, mentre la situazione di “autonomia imperfetta” che caratterizza gli assetti tributari delle altre regioni speciali impedisce alle stesse un uso strutturale delle misure di fiscalità di vantaggio in relazione a queste forme di prelievo, ed impone di procedere alla revisione degli statuti speciali o delle relative norme di attuazione<sup>65</sup>.

Tuttavia l’acquisizione da parte di queste regioni di poteri di intervento sulla disciplina dei tributi erariali non dovrebbe in linea di massima incontrare eccessive resistenze da parte del potere centrale, dal momento che l’orientamento legislativo attuale sembra favorevole ad un’espansione delle prerogative di autonomia normativa delle regioni (tutte) in relazione alla disciplina e alla gestione delle forme di prelievo il cui gettito viene alle stesse devoluto.

A tal fine la procedura di modifica delle norme di attuazione si fa preferire perché prevede la partecipazione diretta delle regioni, e garantisce pertanto una salvaguardia più diretta degli interessi regionali.

Tali disposizioni, infatti, costituiscono lo strumento più adatto per dare vita, “*in corrispondenza ai contenuti e agli obiettivi degli statuti stessi, a una disciplina che, nell’unità dell’ordinamento giuridico*<sup>66</sup>, *concilii, armonizzandoli... l’organizzazione delle autonomie regionali con quella dei pubblici poteri e delle pubbliche funzioni*”.

In considerazione di ciò, nell’intento di realizzare una equa composizione delle istanze unitarie e di quelle dell’autonomia, l’art. 27, comma 2, della legge n. 42/2009 prevede che le modifiche all’ordinamento finanziario delle regioni a statuto speciale e delle province autonome siano introdotte con la procedura delle norme di attuazione degli statuti speciali, negli stessi termini temporali previsti dalla delega conferita per l’emanazione dei decreti delegati relativi alle regioni a statuto ordinario e agli enti locali (anche se al riguardo va considerato che detto termine è, di fatto, soltanto ordinatorio poiché l’emanazione delle norme di attuazione è una potestà legislativa conferita in via permanente dagli statuti speciali)<sup>67</sup>.

Il significato della scelta di valorizzare il principio pattizio e le opportunità che ne derivano per le regioni a statuto speciale sono particolarmente evidenti se si considera che le norme di attuazione costituiscono una valida garanzia “rispetto ad eventuali *reformatio in peius* imposte d’autorità”<sup>68</sup>, poiché le stesse possono essere adottate e modificate

---

<sup>63</sup> Si tratta di una particolare prerogativa che la Corte fa discendere dalla formulazione (pur “*generica e laconica*”) dell’art. 36 dello Statuto regionale e dal connesso primo comma dell’articolo 6 delle norme di attuazione (D.P.R. n. 1074/1965). In queste disposizioni la Consulta rinviene una chiara “*traccia (di) una netta separazione tra finanza statale e finanza regionale*”, e quindi la delineazione di due assetti finanziari distinti ed autonomi, in relazione a ciascuno dei quali il legislatore competente gode di un ambito di potestà riservata. In questa prospettiva i tributi erariali costituiscono parte (fondamentale) dell’ordinamento finanziario regionale, e dunque in ordine alla disciplina degli stessi il legislatore siciliano gode di autonome prerogative di esercizio della potestà normativa. Cfr Corte cost. sent. N. 9/1957, 111/1999

<sup>64</sup> In virtù dell’art. 10 dello Statuto la Regione, al fine di favorire lo sviluppo economico dell’Isola, può disporre, nei limiti della propria competenza tributaria, esenzioni e agevolazioni fiscali per nuove imprese.

<sup>65</sup> Cfr Corte cost. sent. 22 m- 24 febbraio 2006 n.75 con cui la Consulta ha negato alla Regione Friuli Venezia Giulia la facoltà di apportare modifiche ad un tributo statale (I’Ici) sull’assunto che tale potere non è espressamente previsto dallo Statuto di autonomia. Sulle strategie di modifica degli ordinamenti finanziari e tributari delle regioni speciali si veda R. BIN, *Introduzione: che cosa non deve essere scritto negli Statuti speciali*, Relazione introduttiva al Convegno “I nodi tecnici della revisione degli Statuti speciali”, Udine 12 ottobre 2007.

<sup>66</sup> sentenze nn. 212 del 1984 e 136 del 1969

<sup>67</sup> Cfr DOSSIER SERVIZIO STUDI CAMERA DEI DEPUTATI, 109/2009

<sup>68</sup> R. BIN, *Introduzione: che cosa non deve essere scritto negli Statuti speciali*, (Relazione introduttiva al Convegno di Udine 12 ottobre 2007) in *I nodi tecnici della revisione degli Statuti speciali*, a cura di R. Bin e L. Coen, Padova 2008, 13 - 27. L’A. sottolinea la convenienza di un sistema che preveda, come principio generale valido *pro futuro*, che l’assetto attuale possa essere modificato non con legge, ma esclusivamente attraverso norme di attuazione, e quindi attraverso il meccanismo dell’intesa.

esclusivamente attraverso un procedimento normativo speciale che comprende necessariamente una fase consultiva bilaterale e paritetica, cui partecipano rappresentanti delle comunità interessate.<sup>69</sup>

Ma ciò che più conta, in relazione all'esigenza di blindare e sviluppare le prerogative di autonomia finanziaria regionale, è che si tratta di norme destinate a prevalere sugli atti legislativi ordinari fino a costituire un parametro di costituzionalità delle leggi<sup>70</sup>, e che la giurisprudenza costituzionale non esclude affatto la possibilità che la disciplina relativa possa avere contenuto "praeter legem" nel senso di integrare le norme statutarie, anche "aggiungendo ad esse qualche cosa che le medesime non contenevano, con l'unico limite della corrispondenza alle norme e alle finalità di attuazione dello Statuto, nel contesto del principio di autonomia regionale"<sup>71</sup>.

La soluzione adottata da un lato comporta la limitazione dell'efficacia delle disposizioni del regime comune nei confronti delle autonomie differenziate, e, dall'altro, consente di integrarne i principi nelle competenti sedi paritetiche per adattarle alle peculiari condizioni socio-economiche che caratterizzano gli specifici contesti territoriali<sup>72</sup>.

In particolare la riserva alle disposizioni di attuazione della disciplina dell'adeguamento dei regimi finanziari speciali al nuovo assetto del sistema di finanza pubblica consente alle regioni ad autonomia differenziata di ottenere consistenti deroghe rispetto al regime comune in considerazione delle specifiche esigenze del contesto socio-economico di riferimento.

La maggiore autonomia riconosciuta alle regioni speciali rispetto a quelle a regime ordinario si sostanzia sia nella possibilità di disporre agevolazioni di importo superiore ed in relazione a tributi rispetto ai quali non sono consentiti analoghi poteri alle regioni di diritto comune, sia nella valorizzazione del principio pattizio che consente loro di partecipare con un ruolo pariordinato a quello dello Stato alle decisioni in merito.

Va inoltre tenuta presente la clausola evolutiva di cui all'articolo 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, per la quale sono suscettibili di estensione automatica alle regioni a statuto speciale e alle province autonome le norme che riconoscono potestà, competenze e prerogative qualitativamente e quantitativamente più estese rispetto a quelle in atto spettanti, e la cui disciplina sia immediatamente applicabile.

Sicché, nell'ipotesi in cui l'adozione dei decreti delegati dovesse intervenire prima della definizione delle norme di attuazione, le regioni speciali potrebbero fruire, nelle more, delle forme più ampie di autonomia prevista dal regime ordinario, attraverso l'estensione delle disposizioni che consentono alle regioni di diritto comune di intervenire nella disciplina dei tributi propri derivati e delle addizionali manovrando le aliquote e prevedendo esenzioni e detrazioni.

Per quanto specificamente concerne il potere di adottare agevolazioni fiscali la legge delega prevede che le norme di attuazione degli statuti speciali, in considerazione dell'esigenza di promuovere lo sviluppo economico e di rimuovere gli squilibri economici e sociali, possono introdurre, in conformità con il diritto comunitario, forme di fiscalità di sviluppo.

Si tratta di una disposizione specificamente rivolta al legislatore centrale, considerato che per le regioni tale possibilità consegue automaticamente alla ricorrenza dei requisiti di indipendenza dal regime fiscale statale indicati dalla giurisprudenza comunitaria, funzionali

---

<sup>69</sup> Cfr R. BIN, *Introduzione*, cit, il quale individua nelle norme di attuazione lo strumento più perfezionato della leale collaborazione tra i due livelli di governo, e, sulla scorta di esperienze di successo come quelle della regione valle d'Aosta e della Provincia di Bolzano, sottolinea l'attitudine delle Commissioni paritetiche a costituire "il motore dell'autonomia e il principale artefice dell'asimmetria, ossia della differenziazione .. dal resto delle regioni".

<sup>70</sup> Sent. n. 51 del 2006 punto 5 del considerato in diritto., e. sent. n. 190 del 2008, punto 6 del *considerato in diritto*.

<sup>71</sup> sent. 29 giugno 1956, n. 20

<sup>72</sup> Vd DOSSIER DEL SERVIZIO STUDI DELLA CAMERA DEI DEPUTATI, n. 109/2009, F. BASSANINI, G. MACCIOTTA, *Il disegno di legge*, cit., pag. 2.

ad escludere qualsiasi forma di ingerenza dello Stato e quindi di riconducibilità delle misure all'autorità centrale. Di conseguenza la possibilità di attivare forme di fiscalità agevolata è strettamente connessa al regime della potestà tributaria generale dell'ente e non richiede un apposito riconoscimento.

La disposizione potrebbe tuttavia assumere una qualche utilità anche per i legislatori regionali se riferita al profilo interno della legittimità delle misure di riduzione fiscale disposte dalle regioni speciali abilitate ad intervenire nella disciplina dei tributi erariali.

In merito infatti la potestà tributaria riconosciuta a Sicilia e Sardegna in ordine alla modifica della disciplina dei tributi erariali è soggetta a limiti piuttosto indeterminati (relativi all'esigenza di coordinamento con il sistema tributario nazionale) anche in relazione alla misura della riduzione, allorché la stessa possa arrecare pregiudizio all'unitarietà dell'ordinamento.

In tal senso la riserva alle norme di attuazione della individuazione - in conformità al diritto comunitario - di forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate, consente ai legislatori regionali di concordare con lo Stato, attraverso la procedura concertativa prevista dagli Statuti speciali, forme e soglie di differenziazione ammissibili del prelievo in funzione agevolativa, anche eventualmente in deroga a quelle previste dal regime comune.

#### **6) La responsabilità economica degli interventi: i requisiti di compatibilità comunitaria dei trasferimenti finanziari alle regioni**

Sicilia e Sardegna (ma anche le altre regioni speciali attualmente non abilitate ad intervenire sulla disciplina dei tributi erariali che dovessero acquisire, tramite le procedure concertative previste dai rispettivi Statuti, competenze di portata e contenuto più ampi rispetto a quelle dal Titolo V) per assicurarsi la compatibilità comunitaria di eventuali misure agevolative dovranno dimostrare la piena assunzione delle conseguenze economiche degli interventi.

I problemi principali potrebbero insorgere in relazione alle disposizioni dell'art. 119 in cui si stabilisce la destinazione da parte dello Stato di risorse aggiuntive e si prevedono interventi speciali a favore di determinate regioni ed enti locali, nonché l'istituzione di un fondo perequativo a favore di territori con minore capacità fiscale per abitante.

La valutazione in merito alle implicazioni di tali istituti postula un giudizio sulla consustanzialità o necessaria inerenza degli stessi ad un sistema giuridico, quali meccanismi idonei a garantire un indispensabile tasso minimo di solidarietà, senza incidere sulla dimensione e sulla portata dell'autonomia regionale.

Si tratta di strumenti finanziari che prevedono l'attribuzione di risorse da parte dello Stato, come tali astrattamente idonei a ridurre la pienezza della responsabilità economica degli enti territoriali destinatari nella adozione di misure fiscali di vantaggio.

Va tuttavia considerato che la sentenza Paesi Baschi giustifica una applicazione razionale ed equilibrata del concetto di responsabilità economica degli interventi agevolativi, in base alla quale una soluzione di salvaguardia dell'autonomia può delinarsi discriminando fra trasferimenti stanziati *ad hoc*, cioè diretti dall'esterno a compensare la contrazione delle disponibilità di risorse che l'ente che ha adottato la misura agevolativa si trovi a sopportare, e provvidenze aventi carattere di contributi di solidarietà nazionale, erogate sulla base di parametri oggettivi ed indipendenti dallo sforzo fiscale sostenuto dall'ente beneficiario.

Con la citata pronuncia i giudici comunitari hanno definitivamente affermato il principio secondo cui la perequazione inerisce all'espletamento di una funzione solidaristica della cui necessità nell'ambito di un sistema giuridico non si può dubitare, e, di per sé, l'esistenza di meccanismi di equalizzazione non determina il venir meno del requisito

dell'autonomia finanziaria intesa come responsabilità economica degli effetti delle misure di riduzione fiscale<sup>73</sup>.

Il problema può riguardare semmai il meccanismo attraverso il quale tale funzione si concretizza, giacché quel che assume rilevanza al fine di stabilire come si esprime la piena responsabilità economica dell'ente è la strutturazione del sistema di finanziamento statale e regionale.

Stante la dipendenza del concetto di responsabilità economica formulato nella sentenza dalla struttura del sistema di finanza pubblica cui si fa riferimento e la mancanza di parametri più specifici per valutare la legittimità delle singole misure agevolative, è giocoforza ritenere che per essere in grado di determinare l'effettiva consistenza di detto principio sarà necessario attendere i risultati dell'ulteriore evoluzione del processo di attuazione delle disposizioni costituzionali in materia.

### **7) La perequazione nella legge delega sul federalismo fiscale**

Per quanto riguarda le modalità di finanziamento delle funzioni la legge n. 42/2009 configura un doppio canale perequativo, in base al quale sarà garantita una perequazione integrale dei fabbisogni, valutati a costi *standard*, per ciò che attiene i livelli essenziali delle prestazioni inerenti i diritti civili e sociali e le funzioni fondamentali degli enti locali, mentre le altre funzioni o tipologie di spese decentrate saranno finanziate secondo un modello di perequazione che dovrebbe concretizzarsi in un tendenziale (ma non integrale) livellamento delle differenti capacità fiscali dei diversi territori, il cui ordine dovrà rimanere inalterato<sup>74</sup>.

Un diverso trattamento è previsto per il trasporto pubblico locale, nonché per gli interventi speciali di cui al quinto comma dell'art. 119 della Costituzione<sup>75</sup>.

Il fondo perequativo per la parte destinata al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni sarà alimentato dalla compartecipazione regionale all'IVA, per la parte destinata al finanziamento delle altre funzioni da una quota del gettito dell'addizionale regionale all'IRPEF. Le entrate tributarie degli enti regionali in cui il gettito pro-capite sia inferiore a quello medio del complesso delle regioni ordinarie saranno integrate da una quota del fondo perequativo determinata in modo da ridurre adeguatamente le differenze fra i territori con diverse capacità fiscali per abitante senza annullarle del tutto, senza alterarne l'ordine (in modo che dopo la perequazione nessuna delle minori capacità fiscali per abitante superi quella del territorio che la precedeva nella graduatoria discendente delle capacità fiscali per abitante), e senza impedirne la modifica nel tempo conseguente all'evoluzione del quadro economico-territoriale.

E' altresì previsto che la misura dei trasferimenti perequativi si adatti costantemente alle variazioni di capacità fiscale pro-capite che intervengono a seguito della «evoluzione del quadro economico-territoriale»<sup>76</sup>.

In sostanza per le prestazioni relative alle cd funzioni essenziali la perequazione è diretta alla integrale copertura della «differenza fra il fabbisogno finanziario necessario alla copertura delle spese» e «il gettito regionale dei tributi ad esse dedicati» derivante da tributi propri delle regioni, nonché dalle quote e compartecipazioni ai tributi erariali, secondo aliquote e basi imponibili uniformi per tutte le regioni<sup>77</sup>. Le aliquote sono fissate al

<sup>73</sup> L. ANTONINI, *La fiscalità di sviluppo*, cit., 2

<sup>74</sup> Cfr L. ANTONINI, *La rivincita della responsabilità*, cit., 13

<sup>75</sup> Vi è anche una quarta categoria di spese – quelle straordinarie o speciali e perciò 'eventuali' - che possono riguardare tutte le funzioni ma che sono finanziate da contributi speciali dello Stato e dell'Unione europea e non danno luogo alla assegnazione di tributi, compartecipazioni o altra risorsa di carattere permanente, Cfr Dossier Ufficio Studi Camera dei Deputati, n. 109/2009.

<sup>76</sup> Cfr art. 9, c.1, lett b)

<sup>77</sup> Cfr art. 9, c. 1., lett. C), n. 1

livello minimo necessario per finanziare il fabbisogno occorrente per la prestazione dei servizi essenziali in una sola regione<sup>78</sup>.

Per le funzioni «non essenziali» la perequazione delle minori capacità fiscali per abitante si applica al gettito dei tributi che saranno attribuiti per il finanziamento delle spese relative (addizionale regionale all'IRPEF, con aliquota uguale per tutte, stabilita al livello sufficiente a compensare integralmente l'importo totale dei trasferimenti soppressi)<sup>79</sup>.

Ne discende la delineazione di un sistema che, sotto il profilo formale e sostanziale, mostra notevoli differenze rispetto a quello previsto nell'ordinamento portoghese, e sembra garantire un certo margine di autonomia finanziaria in termini di responsabilità economica in relazione alle misure di riduzione fiscale.

I trasferimenti perequativi previsti dall'art. 119 Cost., infatti, costituiscono una forma di finanziamento diretto ad assicurare risorse a copertura del costo delle funzioni, integrando, eventualmente, il gettito prodotto dai tributi propri e dalle compartecipazioni, calcolato secondo parametri standard - e non mostrano alcuna strumentalità rispetto al finanziamento di politiche degli enti destinatari rivolte all'espansione dell'intervento pubblico e dei servizi resi alla collettività<sup>80</sup>.

Inoltre la determinazione dell'ammontare del finanziamento relativo risulta ancorata a parametri oggettivi che prescindono dalle esigenze delle collettività beneficiarie conseguenti a scelte di politica economica o tributaria delle regioni, motivo per cui tale strumento non rivela alcuna attitudine a compensare in via diretta i sacrifici di risorse causati dalla concessione di agevolazioni fiscali<sup>81</sup>.

Ciò pare sufficiente a dimostrare la persistenza di margini di autonomia in capo alle regioni destinatarie di risorse perequative, e dunque l'estraneità della fattispecie rispetto alle misure ritenute dalla CGE idonee a restringere la loro potestà di autodeterminazione.

Quel che principalmente conta per la Corte è, infatti, la certezza di preservare l'assoluta autonomia della decisione regionale di riduzione del prelievo da condizionamenti esterni, e garantire la responsabilità delle conseguenze economiche della stessa attraverso il collegamento tra gettito e funzioni regionali.

In particolare, secondo il ragionamento seguito dai giudici comunitari, se i tagli delle imposte non vengono controbilanciati da sovvenzioni statali, la decisione di politica finanziaria che vi sta alla base a sua volta inciderà sull'ambiente economico in cui operano

<sup>78</sup> Cfr art. 8, c.1, lett. g,

<sup>79</sup> Cfr art. 9, comma 1, lettera g), n. 2;

<sup>80</sup> Così A. BRANCASI: *L'autonomia finanziaria delle Regioni e l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, pag 7

<sup>81</sup> Utili contributi nella determinazione della portata e consistenza del sistema di perequazione vengono da A. BRANCASI, *Uguaglianze e disuguaglianze nell'assetto finanziario di una Repubblica federale*, in *Diritto pubblico*, Bologna, n. 3, 2002; dello stesso autore *L'autonomia finanziaria delle Regioni e l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, relazione presentata al Convegno su "Titolo quinto, devolution, Regione Umbria", Perugia, 5 maggio 2006; S. GAMBINO, *Normazione regionale e locale e tutela dei diritti fondamentali (fra riforme costituzionali, sussidiarietà e diritti fondamentali)*, in A. RUGGERI, (a cura di), *Tecniche di normazione e tutela dei diritti fondamentali*, Milano, in corso di pubblicazione; L. ANTONINI: *Competenza, finanziamento e accountability in ordine alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni dei diritti civili e sociali*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/2003, pag. 70 e ss; IDEM *Le vicende e la prospettiva dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119*, in *Le Regioni* n. 1/2003, pag. 13 e ss; P. GIARDA, *Sull'incompletezza del sistema di federalismo fiscale disposto dalla nuova Costituzione. Ci sono rimedi?*, in *Federalismi.it*, pagg. 9 e 10; F. BASSANINI, G. MACCIOTTA, (a cura di), *L'attuazione del federalismo fiscale*, Bologna, Il Mulino, 2003; G. MACCIOTTA - F. BASSANINI, *Il Disegno di legge sul'attuazione dell'art. 119 cit.*, pag 7; E. BUGLIONE, *La finanza*, in *Quarto Rapporto annuale sullo stato del federalismo in Italia*, Cap. IX, ISSIRF - CNR; F. COVINO, *Autonomia finanziaria e solidarietà*, in T. GROPPI, M. OLIVETTI (a cura di), *La Repubblica delle autonomie*, Giappichelli, 2001, pag. 243 e ss; P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, p. 1425 ss.; G. DELLA CANANEA, *Autonomie e responsabilità nell'articolo 119 della Costituzione*, in *Il lavoro nelle pubbliche amministrazioni*, 2002, n. 1, p. 69; IDEM *Autonomie e perequazione nell'articolo 119 della Costituzione*, in *Le Istituzioni del federalismo* 1/2005, pagg. 127-142; C. PINELLI, *Intervento*, in SVIMEZ, *Riforme federaliste e politiche di sviluppo del Mezzogiorno*, Bologna, Il Mulino, 2001, p. 69; A. PIRAINO *Linee per l'attuazione dell'art. 119 Cost.*, in AA.VV. *Il nuovo modello costituzionale di finanza locale*, (a cura di) A. PIRAINO, Rubbettino, 2004

le imprese beneficiarie delle misure di aiuto (sottraendo per esempio risorse a politiche economiche alternative, ai servizi pubblici, alle infrastrutture ecc), di guisa che tali imprese e quelle che operano all'esterno si ritrovano in contesti giuridici ed economici non comparabili. A queste condizioni il contesto economico risulta determinato esclusivamente dalle decisioni finanziarie dell'ente territoriale senza alcuna ingerenza esterna, e, dunque, il livello di normalità cui riferire il concetto di selettività della misura va ricercato all'interno dell'ambito di applicazione della misura stessa e non già rispetto a contesti non comparabili.

Si tratta pertanto di preservare l'incomparabilità del contesto giuridico ed economico in cui si trovano ad operare i beneficiari delle agevolazioni rispetto a quelli in cui sono ubicati gli altri operatori economici, garantendone la dipendenza esclusiva dalle decisioni finanziarie delle autorità di governo locali. Ciò che viene richiesto a tal fine è che l'ente territoriale adotti la misura agevolativa disponendo unicamente di risorse proprie e che sopporti appieno le conseguenze economiche della decisione in termini di riduzione delle proprie disponibilità finanziarie.

In quest'ottica i trasferimenti idonei ad incidere sulla pienezza dell'autonomia finanziaria dell'ente sono quelli "straordinari" o speciali diretti ad integrare, anche parzialmente o in maniera occulta, le risorse spettanti in via ordinaria alle Regioni compensando eventuali contrazioni di gettito, dal momento che un tal genere di finanziamento, alterando gli equilibri di bilancio degli enti beneficiari, determina una incidenza esterna sulla definizione del contesto economico-giuridico di riferimento.

Di contro i trasferimenti perequativi di cui all'art. 119, comma 3 Cost., ove spettanti, fanno parte della dotazione finanziaria "ordinaria" o "propria" delle Regioni, attraverso cui le stesse sono chiamate a finanziare lo svolgimento delle funzioni di competenza. Sicché, in un sistema in cui l'entità di tali trasferimenti è determinata in maniera oggettivamente indipendente dall'esercizio di prerogative di potestà tributaria da parte degli enti beneficiari, le autorità locali che disponendo di tali risorse adottino misure di riduzione fiscale mantengono la piena responsabilità economica delle conseguenze, dal momento che la contrazione di gettito si riverbera direttamente sulla loro dotazione finanziaria, determinando una riduzione della relativa disponibilità economica.

Pertanto, nel momento in cui l'ente decentrato adotta la riduzione delle imposte, lo fa disponendo di risorse già proprie, compresi i trasferimenti perequativi, che gli spettano ai sensi dell'art. 119 Cost.

Nel sistema delineato dalla legge delega la misura della quota perequativa da assegnare a ciascuna regione è determinata in relazione a parametri oggettivi estranei a qualsiasi relazione di consequenzialità diretta con le scelte di politica fiscale degli enti beneficiari, quali i costi *standard* di esercizio delle prestazioni cd essenziali «da erogarsi in condizioni di efficienza e di appropriatezza su tutto il territorio nazionale», i tributi assegnati alle regioni per il finanziamento di queste funzioni, il livello di gettito cui sono commisurate, ai fini della perequazione, aliquote e basi imponibili del complesso dei tributi assegnati.

In particolare gli introiti fiscali regionali non hanno alcuna influenza nella determinazione dei costi *standard* di esercizio delle funzioni, giacché si tratta di un coefficiente che ha riguardo unicamente al valore efficiente di erogazione delle prestazioni e di svolgimento dei servizi pubblici.

Mentre la capacità fiscale presa a riferimento è considerata "al netto" di qualsiasi misura di aiuto o agevolazione, dal momento che non è considerata la parte relativa «all'esercizio (in aumento o diminuzione) dell'autonomia tributaria» e all'eventuale recupero di base imponibile derivante da attività della regione<sup>82</sup>.

---

<sup>82</sup> Cfr art. 9, c.1, lett. c), n.1

Il gettito che concorre alla determinazione della quota perequativa (in relazione a tutte indistintamente le categorie di spesa previste) è infatti considerato secondo aliquota, basi imponibili, presupposti *standard* comuni a tutte le regioni<sup>83</sup>.

Si tratta pertanto di somme la cui determinazione ed erogazione non presenta alcun collegamento causale con l'adozione di eventuali misure di riduzione fiscale.

In definitiva, l'assenza di sistemi diretti a commisurare le risorse da trasferire all'entità dello sforzo fiscale dovrebbe garantire la salvaguardia di un accettabile margine di autonomia finanziaria in capo ai governi regionali e locali, tale da legittimare gli stessi ad adottare provvedimenti di riduzione fiscale rispetto a tributi erariali.

Tale impostazione viene mantenuta anche per le eventuali procedure di adattamento delle entrate perequative previste dalla legge: l'adeguamento dell'entità dei trasferimenti è infatti previsto solo per variazioni dei fabbisogni o del gettito fiscale (sempre considerato ad aliquota *standard*) e di conseguenza non è in alcun modo collegato alla riduzione di gettito conseguente all'istituzione di regimi tributari più favorevoli per i contribuenti dei territori di riferimento. Eventuali modifiche dell'entità dei trasferimenti sono connesse (e proporzionate) all'evoluzione di fattori ed elementi che non presentano alcun collegamento con l'esigenza di compensare eventuali contrazioni di gettito derivanti dall'adozione di misure agevolative.

Va tuttavia in merito considerato che riguardo alla partecipazione delle autonomie speciali al sistema solidaristico vengono consentite differenziazioni nell'applicazione delle regole del regime comune<sup>84</sup>.

In tal senso, ferma la copertura del fabbisogno *standard* per il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera *m*), della Costituzione, alle norme di attuazione è demandata la disciplina delle specifiche modalità attraverso le quali lo Stato assicura il conseguimento degli obiettivi costituzionali di perequazione e di solidarietà per le Regioni a statuto speciale i cui livelli di reddito pro-capite siano inferiori alla media nazionale.

In relazione al finanziamento delle funzioni "non essenziali" il parametro della capacità fiscale per abitante è integrato da una serie di fattori di natura socio-economica quali il reddito medio pro-capite degli abitanti della regione, gli oneri effettivamente sostenuti per lo svolgimento delle funzioni, in raffronto a quelli sostenuti dallo Stato e dalle altre regioni per le medesime funzioni, gli svantaggi strutturali permanenti di cui alcune di esse soffrono rispetto ad altre, la 'dimensione' della finanza della regione a statuto speciale o provincia autonoma rispetto alla finanza pubblica complessiva<sup>85</sup>, i quali rileveranno altresì ai fini della determinazione del prezzo giusto di erogazione delle prestazioni essenziali.

Ciò può determinare rilevanti deroghe al regime generale in materia di finanziamento delle funzioni, attraverso l'adeguamento di parametri e criteri di valutazione delle condizioni che legittimano l'accesso alle risorse perequative, sia sotto il profilo della determinazione dei costi da finanziare che riguardo al calcolo del *deficit* di capacità fiscale da compensare con le risorse della perequazione.

Di conseguenza, nell'ipotesi in cui le procedure concertative dovessero dar luogo ad una consistente alterazione dei parametri di calcolo delle risorse perequative non giustificate da motivi oggettivi, potrebbe ritenersi insussistente la responsabilità economica dell'ente che ha adottato la misura di riduzione fiscale.

---

<sup>83</sup> Cfr art. 8, c.1, lett d)

<sup>84</sup> Cfr art. 27, c.2. L'opportunità di attribuire apposito rilievo a determinati fattori di "oggettiva" specificità di determinati contesti era stata rilevata dalla dottrina più autorevole Cfr F. BASSANINI G. MACCIOTTA – *Il disegno di legge sull'attuazione del federalismo fiscale*, cit. pag. 2.

<sup>85</sup> art. 27, comma 2, della legge delega

### **8) I contributi speciali e la perequazione infrastrutturale**

Ai sensi dell'art. 119, quinto comma, Cost., per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

A tali finalità la legge delega destina due distinti strumenti finanziari: i contributi speciali e le risorse dirette alla perequazione della dotazione infrastrutturale delle diverse aree del Paese<sup>86</sup>.

L'art. 16 detta una serie di principi e criteri direttivi tra i quali quello della confluenza dei contributi speciali dal bilancio dello Stato – ferme le relative finalizzazioni - in appositi fondi a destinazione vincolata attribuiti ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle regioni<sup>87</sup>.

Viene inoltre stabilito che gli interventi speciali in favore di determinati comuni, province, città metropolitane e regioni saranno finanziati con contributi speciali del bilancio statale, con finanziamenti dell'Unione europea e con cofinanziamenti nazionali secondo il metodo della programmazione pluriennale. I finanziamenti comunitari non potranno avere valenza sostitutiva dei contributi speciali dello Stato<sup>88</sup>.

Nella quantificazione delle risorse i decreti delegati dovranno considerare le specifiche realtà territoriali, con particolare riguardo alla collocazione geografica, alla prossimità al confine con Stati esteri o con regioni a statuto speciale, alla qualifica di territorio montano o di isola minore, individuando gli interventi diretti a promuovere lo sviluppo economico, la coesione delle aree sottoutilizzate e la solidarietà sociale, nonché a rimuovere gli squilibri economico-sociali e a favorire l'esercizio effettivo dei diritti della persona<sup>89</sup>. Gli obiettivi e i criteri di utilizzazione delle risorse stanziato dallo Stato a tale titolo devono costituire oggetto di condivisione tra gli enti che compongono l'ordinamento repubblicano, attraverso il conseguimento di apposita intesa in sede di Conferenza unificata, e verranno disciplinati con i provvedimenti annuali che determinano la manovra finanziaria, che provvederanno altresì alla determinazione dell'entità delle risorse<sup>90</sup>.

L'articolo 22 della legge delega reca le modalità di attuazione - anche in relazione anche alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e di Bolzano ,conformemente ai rispettivi statuti - degli interventi a finalità vincolata di cui all'art. 119, quinto comma, Cost., limitatamente al profilo della dotazione infrastrutturale.

Con questo strumento saranno finanziati gli interventi infrastrutturali previsti dalle norme vigenti individuati sulla base di una ricognizione e inseriti nel Programma delle infrastrutture strategiche, in quanto riconducibili all'ambito applicativo dell'art. 119, quinto comma, Cost.

Tali interventi devono riguardare la rete stradale, autostradale e ferroviaria, la rete fognaria, la rete idrica, elettrica e di trasporto e distribuzione del gas, le strutture portuali ed aeroportuali<sup>91</sup>.

#### **8.a) Profili di compatibilità comunitaria**

<sup>86</sup> Su cui vd G. MACCIOTTA, *L'attuazione del quinto comma dell'articolo 119 della Costituzione. Commento all'articolo 16 della legge n. 42 del 2009* (di prossima pubblicazione nel Commentario ANCI sulla legge delega sul federalismo fiscale), in Astridonline

<sup>87</sup> Cfr art. 16, c.1, lett c)

<sup>88</sup> Cfr art. 16, c.1, lett.a)

<sup>89</sup> Cfr art. 16, c.1, lett. c).

<sup>90</sup> Cfr art. 16, c.1, lett b).

<sup>91</sup> Cfr art. 22, c.1

Le risorse di cui agli artt. 16 e 22 della legge di delega costituiscono finanziamenti che arrivano dallo Stato in forma di trasferimenti diretti, per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona o per provvedere a scopi diversi da quelli caratteristici delle normali funzioni.

La provenienza dallo Stato delle risorse, aggiuntive rispetto a quelle spettanti in via ordinaria agli enti decentrati<sup>92</sup>, e la relativa finalizzazione (interventi a sostegno dello sviluppo economico, della solidarietà sociale ecc.) costituiscono elementi di affinità con il sistema perequativo previsto nell'ordinamento portoghese e, di conseguenza, presentano un'astratta idoneità ad incidere su quella pienezza di responsabilità finanziaria che costituisce condizione di legittimità per l'adozione di misure di agevolazione fiscale da parte delle regioni<sup>93</sup>.

In particolare, la riconducibilità allo Stato delle risorse stesse ed il loro carattere aggiuntivo e straordinario rispetto a quelle spettanti in via ordinaria agli enti decentrati potrebbero apparire elementi idonei a far vedere in trasferimenti del genere una forma di traslazione, anche parziale, sul bilancio statale degli oneri connessi alle misure di riduzione fiscale.

Ma va anche considerato che nella specie si tratta di una forma di finanziamento - residuale rispetto alle altre che ai sensi dell'art. 119 concorrono a garantire la piena copertura delle spese sostenute dagli enti decentrati nell'esercizio delle funzioni loro demandate - che porta risorse destinate al finanziamento di interventi specificamente determinati, fuori dall'ambito delle funzioni di competenza degli enti territoriali<sup>94</sup>.

Su tali considerazioni si fonda la tesi che esclude l'attitudine di tali contributi a limitare la pienezza di autonomia finanziaria attribuita alle regioni ed a costituire una compensazione dell'eventuale sforzo fiscale sostenuto dagli enti destinatari<sup>95</sup>.

L'orientamento assunto dalla Corte di Giustizia con la sentenza Paesi Baschi fa propendere per la tesi della piena compatibilità dei trasferimenti ex art. 119 Cost. con le regole comunitarie sulla concorrenza, ma va considerato che, per quanto i giudici comunitari si siano sforzati di esplicitare principi validi *erga omnes*, la complessità della materia rende indispensabile - ai fini della valutazione della sussistenza della responsabilità economica delle misure agevolative - il riferimento specifico alle caratteristiche dei sistemi finanziari nazionali, sicché la sorte di un tal genere di finanziamenti dipenderà in gran parte dalla valutazione dei meccanismi di erogazione dei contributi perequativi.

Di conseguenza, in relazione a questo genere di trasferimenti finanziari, l'accertamento del nesso di causalità diretta fra contributo e riduzione fiscale dovrà essere condotto tenendo conto dei criteri adoperati per quantificare l'importo delle risorse, dei parametri presi a riferimento, della corrispondenza, anche tendenziale o parziale, dei trasferimenti all'entità dello sforzo fiscale sostenuto dall'ente beneficiario, ecc.

Pertanto la soluzione del problema potrebbe venire dalla previsione, nei decreti delegati, di un meccanismo che espliciti il collegamento dell'erogazione di tali somme ad esigenze oggettive degli enti beneficiari indipendenti dalle loro strategie e scelte di politica economica, e che determini il relativo importo in maniera trasparente commisurandolo a parametri oggettivi, in modo da recidere qualsiasi collegamento con la riduzione fiscale. L'esclusivo riferimento della quantificazione delle risorse a parametri estranei da qualsiasi

<sup>92</sup> Cfr Corte costituzionale sent. n. 370/03.

<sup>93</sup> L. ANTONINI- M. BARBERO, *Dalla CGE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, 125; degli stessi autori anche *Aperture della Corte di Giustizia sulla fiscalità regionale di vantaggio*, in *Quaderni costituzionali*, 1/2007, pagg. 184-186.

<sup>94</sup> Vd A. BRANCASI: *La perequazione dei bisogni tra determinazione del costo delle funzioni, da un lato, e risorse aggiuntive ed interventi speciali, dall'altro* in *Giur. Cost.*, 2006, pag 4567

<sup>95</sup> G. FRANSONI: *Gli Aiuti di Stato*, cit. pag. 259.

correlazione all'eventuale sforzo fiscale sostenuto dall'ente beneficiario dovrà altresì emergere con chiarezza dalle intese che dovranno individuare gli obiettivi ed i criteri di utilizzazione delle risorse stanziato dallo Stato, e dai provvedimenti diretti a disciplinare l'entità dei trasferimenti.

In definitiva le risorse di cui agli artt. 16 e 22 della legge delega presentano notevoli differenze rispetto ai meccanismi previsti dal sistema portoghese che hanno portato la Corte di Giustizia ad escludere la sussistenza in capo al Governo delle Azzorre dei requisiti di autonomia finanziaria indispensabili per l'adozione di misure di fiscalità di vantaggio (o di sviluppo).

Ciò perché la quantificazione dei trasferimenti diretti a promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà, a rimuovere gli squilibri economici e sociali che affliggono determinate aree del Paese non presenta alcun legame con lo sforzo fiscale sostenuto dagli enti beneficiari attraverso l'adozione di misure di riduzione del prelievo. Manca infatti qualsiasi riferimento al livello delle prestazioni pubbliche e dei servizi, né sussiste alcun legame con il livello delle entrate dell'ente destinatario dei trasferimenti, o alcun meccanismo finalizzato (o idoneo) a compensare gli effetti della riduzione fiscale.

D'altra parte anche la previsione di un procedimento di definizione comune tra i vari enti di governo degli obiettivi e dei criteri di utilizzazione delle risorse non vale a far venir meno i requisiti di autonomia necessari ai fini dell'adozione delle misure agevolative. Ciò in quanto per i giudici comunitari la previsione di un procedimento di concertazione tra gli enti che compongono l'ordinamento repubblicano al fine di prevenire conflitti non esclude la sussistenza del requisito dell'autonomia decisionale.

Tutto ciò considerato la *ratio* e le caratteristiche di questi strumenti finanziari non sembrano di per sé idonei a integrare quella relazione di causa-effetto diretta che, sola, vale ad escludere la sussistenza in capo agli enti infrastatali della pienezza della responsabilità economico-finanziaria delle conseguenze delle misure di riduzione fiscale.

Ciò in quanto i parametri individuati per la quantificazione delle risorse perequative si riferiscono ad elementi e fattori oggettivi del tutto estranei alla politica fiscale degli enti beneficiari.

Solo nelle ipotesi in cui dovesse riscontrarsi che l'importo di detti trasferimenti sia stato determinato mediante la modifica dei parametri *standard* assunti a riferimento o dei criteri di calcolo ordinari, produca una consistente alterazione degli ordinari flussi finanziari intergovernativi, si ponga in rapporto di corrispondenza con l'agevolazione, si realizzerebbe probabilmente quella convergenza di indizi che renderebbe plausibile l'ipotesi di una compensazione indiretta dello sforzo fiscale sostenuto dall'ente beneficiario dei contributi, in considerazione altresì della "alterità" della fonte di provenienza e della straordinarietà delle somme trasferite all'ente decentrato.

Qualora invece si accertasse che l'erogazione di risorse perequative non eccede i limiti della fisiologica solidarietà interistituzionale e della proporzionalità ed adeguatezza agli scopi perseguiti dovrebbe ritenersi che detti trasferimenti non costituiscono una compensazione diretta dello sforzo fiscale sostenuto dall'ente beneficiario.

### **Considerazioni conclusive di sintesi**

In conclusione si può ricavare da quanto sopra argomentato che la lenta ma costante evoluzione della prassi e della giurisprudenza comunitaria ha consentito il superamento della rigidità dell'originario orientamento che non lasciava intravedere alcuno spazio per una equilibrata composizione delle istanze di autonomia tributaria degli enti infrastatali di governo con le regole comunitarie poste a tutela degli interessi e dei valori della concorrenza.

In tal senso la soluzione della problematica era resa particolarmente complessa sia dalla differente concezione, a livello comunitario e nei sistemi nazionali, della funzione

tributaria, sia dalla originaria “cecità regionale”, diretta conseguenza della matrice internazionalistica della Comunità.

A ciò conseguiva da un lato una interpretazione estensiva delle condizioni prescritte dall'art. 87 CE per considerare una misura agevolativa come aiuto di stato vietato, che ha reso quel divieto funzionale a colpire ogni intervento di fiscalità di vantaggio promosso dagli enti di governo infrastatali. Dall'altro una sostanziale diffidenza verso il “federalismo fiscale”, e in generale verso ogni forma di decentramento istituzionale, considerati come strumenti di abilitazione formale all'esercizio di determinate funzioni, funzionali ad eludere le regole comunitarie in materia di tutela del mercato e delle libertà fondamentali.

In particolare l'estraneità al sistema comunitario del concetto di capacità contributiva nella concezione propria degli ordinamenti nazionali - cioè quale criterio di riparto del prelievo tributario in considerazione delle condizioni economiche e sociali, e quindi della forza economica, dei contribuenti - rendeva di fatto operante nel sistema UE un principio di uguaglianza formale in base al quale l'equità del trattamento tributario poteva realizzarsi unicamente attraverso la perfetta simmetria del prelievo su tutto il territorio nazionale<sup>96</sup>.

Alla luce di ciò non poteva trovare accoglimento la concezione secondo la quale non solo le stesse norme devono applicarsi solo a situazioni analoghe, mentre situazioni differenti devono essere disciplinate da regole diverse, ma la norma giuridica può, addirittura, creare disuguaglianze di diritto per perseguire l'uguaglianza di fatto.

Di conseguenza il giudizio di selettività delle misure di riduzione fiscale adottate dagli enti infrastatali di governo (e quindi di compatibilità comunitaria delle stesse) era sostanzialmente basato sulla mera comparazione quantitativa dell'entità della pressione fiscale con quella vigente nel resto del territorio nazionale.

Attraverso le pronunce citate la giurisprudenza comunitaria, abbandonando l'originario orientamento che tendeva a considerare le istanze del mercato comune quali valori assoluti ed irrelati e si sostanzialmente in una tensione tra principi e regole comunitari ed esigenze nazionali, è riuscita ad individuare una forma di equilibrato contemperamento tra le esigenze di tutela degli interessi del mercato comune e le istanze di decentramento delle prerogative fiscali.

A tal fine la Corte mostra di aver superato la logica della contrapposizione tra valori comunitari e nazionali, a favore di un'equilibrata prospettiva di conciliazione, assumendo quale criterio di bilanciamento le regole di ragionevolezza e proporzionalità, al fine di individuare la soluzione in grado di realizzare il minor grado possibile di compressione e sacrificio dell'interesse al decentramento dei poteri tributari e dei principi di equa distribuzione dei carichi tributari in relazione alla capacità contributiva effettiva.

Ne è derivato il riconoscimento della rilevanza dell'autonomia tributaria nella valutazione della selettività delle misure di riduzione fiscale su base territoriale, quale elemento in grado di incidere sulla concreta configurazione del contesto giuridico economico territoriale attraverso la promozione di assetti economici e sociali in linea con l'indirizzo politico dell'ente (elemento che assolve un ruolo cruciale nei programmi di sviluppo dell'assetto sociale).

Tanto non avviene facendo assurgere le regioni a soggetto autonomo rispetto agli Stati membri nei rapporti con le istituzioni comunitarie, né configurando il sistema nazionale di ripartizione delle competenze costituzionali come un “controlimite” all'applicazione del diritto comunitario, ma piuttosto attraverso il superamento della visione dell'autonomia tributaria quale modalità di decentramento formale di poteri funzionale ad aggirare le regole comunitarie sulla concorrenza.

---

<sup>96</sup> Cfr P. BORIA, L'antisovrano, cit,

Nella nuova prospettiva dei giudici comunitari l'autonomia tributaria non viene considerata quale causa di deroga all'*acquis communitaires*, ma bensì come elemento da valutare nell'accertamento delle condizioni di compatibilità comunitaria delle misure di riduzione fiscale.

Le sentenze della Corte di Giustizia esplicitano un concetto di autonomia tributaria quale complessa potestà risultante da un insieme di condizioni e prerogative (di autonomia politico-istituzionale e finanziaria) che consente all'ente di adottare scelte autonome dal Governo centrale in merito all'adattamento del prelievo tributario alle condizioni socio-economiche del territorio, e che di conseguenza vale a rendere tale contesto incomparabile con il resto del territorio nazionale e a farne il parametro di commisurazione della selettività delle misure agevolative.

Alla luce della soluzione adottata dalla Corte di Giustizia la possibilità delle regioni di dar vita ad autonome politiche tributarie ed agevolative dipende adesso dalla strutturazione del sistema finanziario e tributario nazionale.

In tal senso si è rilevato che la legge di attuazione delle disposizioni costituzionali contenute nell'art. 119 contiene evidenti elementi di superamento del sistema di finanza derivata utili ad avvicinare l'ordinamento italiano alle condizioni di legittimità richieste dalla giurisprudenza comunitaria per le variazioni del prelievo su base territoriale.

Ma rimangono ancora da colmare lacune evidenti relative ad elementi fondamentali dell'architettura del sistema di finanza pubblica che rischiano di pregiudicare la tempestività dell'adozione dei decreti delegati.

Ma ciò più che a rassegnazione deve indurre a valutare che nell'evolversi degli eventi la situazione è abbastanza matura per propiziare impulsi efficaci sul fronte dell'attuazione della riforma costituzionale, stimolare riflessioni ed iniziative dirette ad assicurare al massimo ogni preventiva forma di utile adattamento del sistema alle restrizioni del Trattato, ma specialmente agli indirizzi direttivi formulati dalla giurisprudenza nei risultati non indifferenti della rilevata evoluzione.

La necessità di stare al passo con gli sviluppi del diritto comunitario può e deve servire da forte stimolo sulla intera classe legislativa per un adeguato recupero del tempo perduto senza credibili ragioni, verso l'attuazione della riforma costituzionale ai fini del conseguimento da parte delle regioni di quelle forme di completa autonomia in materia tributaria utili a superare i divieti di cui all'art. 87 CE. Una riforma che per altro non mostra prospettive di vera attuazione se alla preparazione di questa non si uniscono senza riserve le iniziative del potere legislativo centrale con quello delle regioni all'insegna del principio di leale collaborazione.

\* Dottore di ricerca Università di Palermo