

Una convincente pronuncia sulla manovrabilità (al ribasso) della tassa automobilistica regionale

di Guido Rivosecchi *
(28 settembre 2019)

(in corso di pubblicazione in “*le Regioni*”, 2019)

SOMMARIO: 1. Autonomia regionale e coordinamento del sistema tributario: presupposti, contenuto e limiti. 2. L’assimilazione della tassa automobilistica regionale ai tributi propri derivati nella giurisprudenza costituzionale. 3. La sent. n. 122 del 2019: continuità e discontinuità con le precedenti pronunce alla luce delle affermate peculiarità della tassa autonomistica regionale. 4. Una pronuncia di accoglimento parziale per favorire autonomia e responsabilità nelle politiche fiscali regionali.

1. Autonomia regionale e coordinamento del sistema tributario: presupposti, contenuto e limiti

A diciotto anni dall’entrata in vigore del Titolo V Cost., la sentenza qui annotata costituisce preziosa occasione per riflettere sullo stato di attuazione dell’autonomia tributaria regionale, con particolare riguardo alla possibile individuazione di una tipologia intermedia di tributi tra quelli propri in senso stretto e quelli propri derivati.

Con la pronuncia qui in esame, la Corte sembra infatti aver aperto un varco nella (sinora) granitica giurisprudenza costituzionale che aveva assimilato a tutti gli effetti la cosiddetta tassa automobilistica regionale ai tributi propri derivati, anche nella fase successiva alla l. n. 42/2009 sul federalismo fiscale. Se tale orientamento fosse confermato, si consoliderebbe un presupposto di non secondario momento per consentire la manovrabilità regionale del tributo in funzione delle specifiche e differenziate esigenze¹.

La tendenza così prefigurata non può certo considerarsi un indicatore quantitativamente decisivo dell’incremento dell’autonomia tributaria regionale, non foss’altro per la scarsa incidenza del tributo in parola sulla finanza regionale. Nondimeno, il riconoscimento di un *tertium genus* tra tributi propri e tributi derivati fornito dalla sent. n. 122 del 2019 consente di mettere in discussione alcuni degli elementi di maggiore continuità che avevano sinora caratterizzato la giurisprudenza costituzionale, tanto più nel contesto del robusto accentramento finanziario e fiscale perpetuato di fronte alla perdurante crisi economico-finanziaria².

¹ Sul possibile rilievo della manovrabilità dei tributi regionali propri derivati, cfr. L. ANTONINI, *La manovrabilità dei tributi propri (Commento all’art. 7)*, in *Il federalismo fiscale*, a cura di V. Nicotra, F. Pizzetti, S. Scozzese, Roma 2009, 127 ss.; nonché, con specifico riferimento alla c.d. tassa automobilistica regionale nel quadro delle imposte regionali, P. BOSI, M. CECILIA GUERRA, *I tributi nell’economia italiana. Edizione 2017*, Bologna 2017, 251.

² Cfr. S. BARTOLE, *Supremazia e collaborazione nei rapporti tra Stato e Regioni anche alla luce della legge costituzionale n. 1 del 2012*, Relazione al Seminario di Studio «Il sindacato di costituzionalità sulle competenze legislative dello Stato e delle Regioni. La lezione dell’esperienza», Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, 15 maggio 2015, in www.cortecostituzionale.it, 1 ss., spec. 11 ss. (del *paper*), il quale osserva che «lo Stato appare,

È invece appena il caso di ricordare che lo sviluppo di un'autonomia politica fiscale regionale è bel lungi dal compiersi³, nonostante la profonda cesura rappresentata, almeno sulla Carta, dalla riforma del Titolo V del 2001. Pur affermata senza rinvio alcuno alla legge della Repubblica e direttamente fondata sull'art. 119, comma 1, Cost.⁴, l'autonomia tributaria degli enti sub-statali è ancora ben lontana dal trovare effettiva attuazione.

All'autonomia finanziaria e tributaria predicata per tutti i livelli di governo dall'art. 119, comma 1, Cost., corrisponde una differenziata potestà normativa: potestà legislativa esclusiva dello Stato (art. 117, comma 2, lett. e), Cost., sul «sistema tributario e contabile dello Stato» e sulla «perequazione delle risorse finanziarie»); potestà concorrente regionale (art. 117, comma 3, Cost., sul «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»); potestà regolamentare degli enti locali, sia pure con tutti i limiti indicati dalla giurisprudenza costituzionale, che ha costantemente negato che la disciplina del sistema tributario degli enti locali spetti alla potestà legislativa residuale delle Regioni⁵. Di conseguenza, viene posta un'indefettibile esigenza di coordinamento da parte del legislatore statale, in quanto, in ragione della riserva di legge posta dall'art. 23 Cost. – che implica l'esigenza di affidare a fonti di rango primario quantomeno gli elementi strutturali del tributo e le norme di “base” della prestazione⁶ – l'effettivo spazio normativo a disposizione della

dunque, collocato in una posizione di supremazia che gli assicura, pur in presenza di riaffermazioni anche molto esplicite del principio di collaborazione, di potersi muovere con una certa libertà nella cura degli interessi di cui gli è affidata la rappresentanza e la salvaguardia», così individuando orientamenti del legislatore statale e strategie argomentative della giurisprudenza costituzionale che, anche dopo la riforma del Titolo V (e tanto più alla stregua della legge costituzionale n. 1 del 2012 sul c.d. pareggio di bilancio), non paiono dissimili da quelli che avevano originariamente sorretto la supremazia dello Stato nel sistema delle autonomie territoriali, anche e soprattutto sul piano del riparto delle competenze in materia tributaria, determinando, al contempo, obblighi di collaborazione indispensabili al rendimento del sistema (cfr. S. BARTOLE, *Supremazia e collaborazione nei rapporti tra Stato e Regioni*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1971, 117 ss., spec. 127). Per un approfondimento, si veda anche M. BELLETTI, *Corte costituzionale e spesa pubblica. Le dinamiche del coordinamento finanziario ai tempi dell'equilibrio di bilancio*, Torino 2016, spec. 97 ss.; F. CORTESE, *La Corte conferma che le ragioni del coordinamento finanziario possono fungere da legittima misura dell'autonomia locale*, in questa *Rivista*, 2014, 792 ss.; nonché, se si vuole, G. RIVOSACCHI, *Il coordinamento della finanza pubblica: dall'attuazione del Titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, in *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, a cura di S. Mangiameli, Milano 2014, 147 ss., spec. 169 ss.

³ Sui limiti dell'autonomia fiscale regionale cfr., ad esempio, S. GIANNINI e P. ONOFRI, *Introduzione. Protezione sociale e politiche fiscali tra esigenze di sviluppo e vincoli finanziari*, in *Per lo sviluppo. Fisco e welfare*, a cura di S. Giannini e P. Onofri, Bologna 2005, 32 ss.

⁴ Così, ad esempio, G.M. SALERNO, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio: vincoli e limiti all'autonomia finanziaria delle Regioni*, in *Quad. cost.*, 2012, 566. Sul fondamento costituzionale dell'autonomia tributaria degli enti sub-statali, v. soprattutto L. PALADIN, *Fondamenti costituzionali della finanza regionale*, in *Dir. soc.*, 1973, 852 s.; F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna 1979, 9 ss., spec. 13 s.; M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova 1983.

⁵ Cfr., ad esempio, sentt. n. 296 del 2003, punto n. 2 del *Considerato in diritto*; n. 37 del 2004, punto n. 6 del *Considerato in diritto*.

⁶ Sul punto, cfr., per tutti, A. FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Art. 22-23, Rapporti civili, Bologna-Roma 1978, 29 ss.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino 1991, 29 ss.; G. LORENZON, voce *Tributi locali*, in

potestà regolamentare degli enti locali viene fissato dalla legislazione statale e da quella regionale nelle materie di rispettiva competenza⁷. Ne consegue che la legge regionale può entrare a pieno titolo nella legislazione impositiva, anche se nei limiti dei principi di coordinamento del sistema tributario⁸.

Le norme costituzionali presuppongono quindi l'esercizio della funzione di coordinamento del sistema tributario ai sensi degli artt. 117, comma 3, e 119, comma 2, Cost., trovando esse ulteriore conferma nelle istanze unitarie e di leale collaborazione ripetutamente valorizzate dalla Corte, nonché, nella fase più recente, nei rinnovati parametri costituzionali (art. 81, 97, 117 e 119 Cost.), come modificati dalla l. cost. n. 1/2012 (*Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale*).

Di fronte a questa scissione tra potestà impositiva propria di ciascun livello di governo e differenziata potestà legislativa, la Corte costituzionale, svolgendo in questo come in altri ambiti materiali una delicata funzione di supplenza⁹, ha individuato, nella legge statale di coordinamento del sistema tributario, la preconditione per poter procedere all'attuazione del disegno autonomistico¹⁰, sottolineando la necessità di estendere i principi di coordinamento all'intero sistema delle autonomie territoriali al fine di conseguire l'equilibrio unitario della finanza pubblica e preservare la coerenza del sistema tributario¹¹.

A partire dalle sentt. n. 296, n. 297 e n. 311 del 2003 e n. 37 del 2004, la Corte ha infatti affermato che l'attuazione dell'art. 119 Cost. – e, più in generale, del Titolo V Cost.¹² – richiede la necessaria premessa dell'intervento di coordinamento del legislatore statale, il quale deve non soltanto fissare i principi cui il legislatore regionale è tenuto ad attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, definendo, nel contempo, gli spazi e i limiti entro i quali può esplicarsi la potestà impositiva di Stato, Regioni ed enti locali; sicché «non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicitazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale»¹³.

Enc. dir., XLV, Milano 1992, 132.

⁷ In questo senso, cfr. sent. n. 30 del 2005, nella quale la Corte afferma l'esigenza di delimitare l'ambito riservato alla potestà regolamentare di Stato e Regioni nelle materie di rispettiva competenza.

⁸ Cfr. sentt. n. 296, n. 297 e n. 311 del 2003; n. 37 del 2004, spec. punto n. 5 del *Considerato in diritto*.

⁹ «Non richiesta e non gradita», come ebbe a definirla l'allora Presidente della Corte costituzionale Gustavo Zagrebelsky nella Conferenza stampa annuale per il 2003.

¹⁰ Cfr., in particolare, sent. n. 37 del 2004.

¹¹ Cfr., *ex plurimis*, sentt. n. 267 del 2006; n. 179 del 2007; n. 60 del 2013; n. 221 del 2013, n. 23 e n. 88 del 2014; n. 19 e 141 del 2015.

¹² In base allo stesso nesso tra attuazione dell'art. 119 Cost. e attuazione dell'intero Titolo V Cost., delineato dalla Corte costituzionale, la quale, ad esempio nella sent. n. 370 del 2003, punto n. 7 del *Considerato in diritto*, ha affermato che «appare evidente che la attuazione dell'art. 119 Cost. sia urgente al fine di concretizzare davvero quanto previsto nel nuovo Titolo V della Costituzione, poiché altrimenti si verrebbe a contraddire il diverso riparto di competenze configurato dalle nuove disposizioni; inoltre, la permanenza o addirittura la istituzione di forme di finanziamento delle Regioni e degli enti locali contraddittorie con l'art. 119 della Costituzione espone a rischi di cattiva funzionalità o addirittura di blocco di interi ambiti settoriali».

¹³ Sent. n. 37 del 2004, punto n. 5 del *Considerato in diritto*.

In questa prospettiva, la giurisprudenza costituzionale si è costantemente mossa lungo la direttrice di armonizzare la potestà impositiva degli enti sub-statali con le esigenze di coordinamento, soprattutto nell'inerzia del legislatore rispetto alla determinazione dei principi fondamentali del sistema tributario. La Corte ha infatti costantemente affermato che, contrariamente alle altre materie di potestà concorrente¹⁴, detti principi non sono desumibili dalla legislazione esistente, perché «incorporati in un sistema di tributi governato dallo Stato»¹⁵.

Il Giudice delle leggi ha quindi escluso l'immediata attivazione della potestà impositiva di Regioni ed enti locali. La Corte, ad esempio, nel dichiarare la conformità a Costituzione delle norme statali su IRAP, ICI e addizionale IRPEF, ha anzitutto affermato che la potestà impositiva degli enti territoriali, ridefinita dal Titolo V, può essere esercitata soltanto nei confronti dei tributi propri di tali enti e che sono qualificabili come tali esclusivamente quelli istituiti e disciplinati da fonte regionale¹⁶.

All'opposto, nel decidere questioni promosse dallo Stato avverso leggi regionali istitutive di tributi "propri", la Corte ha talvolta fatto salve le norme regionali non già ritenendole conformi alle norme statali da essa stessa precedentemente qualificate come principi di coordinamento del sistema tributario, ma in virtù del fatto che il potere di istituire i tributi in parola è stato conferito alla Regione da un intervento di coordinamento dei tributi locali da parte del legislatore statale¹⁷.

In definitiva, nel delineare gli ambiti di competenza rispettivamente di Stato e Regioni ad esempio nella disciplina dell'IRAP e dell'addizionale IRPEF, non possono non rilevarsi alcune oscillazioni della giurisprudenza costituzionale avente ad oggetto le norme statali di coordinamento del sistema tributario, spiegabili alla luce della necessità di "stabilizzare" l'interpretazione del quadro costituzionale sull'autonomia tributaria all'indomani dell'entrata in vigore del Titolo V¹⁸. Infatti, le sentt. n. 37 e n. 241 del 2004 hanno ascritto alla potestà legislativa statale di coordinamento le modifiche apportate (dalle disposizioni di legge statale impugnate) alla previgente disciplina dei due tributi summenzionati, ma soltanto sino all'approvazione delle nuove norme di coordinamento del sistema tributario, e hanno affermato, nel contempo, il divieto di sopprimere, nell'esercizio della potestà di coordinamento, gli spazi di autonomia tributaria già riconosciuti dalle leggi statali. Al contrario, la sent. n. 381 del 2004, nel rigettare le censure regionali avverso disposizioni di legge statale che sospendevano – sino al riordino complessivo dell'assetto dei tributi regionali e locali – la potestà degli enti territoriali di determinare le aliquote di questi due tributi, ha di fatto consentito alla disciplina statale di sopprimere

¹⁴ A partire dalla sent. n. 282 del 2002, spec. punto n. 4 del *Considerato in diritto*.

¹⁵ Sent. n. 37 del 2004, punto n. 5 del *Considerato in diritto*.

¹⁶ Sentt. n. 296 del 2003, spec. punto n. 2 del *Considerato in diritto*; n. 311 del 2003, punto n. 3.1 del *Considerato in diritto*.

¹⁷ Sent. n. 297 del 2003, punto n. 3 del *Considerato in diritto*.

¹⁸ In questa prospettiva, cfr. A. BRANCASI, *Per "congelare" la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, in *Giur. cost.*, 2003, 2562 ss., spec. 2564.

spazi di autonomia già precedentemente riconosciuti dal legislatore statale a Regioni ed enti locali¹⁹.

È soltanto con la sent. n. 102 del 2008 che la Corte ha segnato limiti all'espansione della funzione di coordinamento, consentendo al legislatore statale e a quello regionale di intervenire negli ambiti di rispettiva competenza e riconoscendo che le Regioni possono istituire tributi propri «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»²⁰.

In definitiva, non sono state ancora garantite condizioni idonee ad assicurare l'effettiva autonomia tributaria regionale: ambiti della potestà impositiva adeguati alle esigenze di differenziazione costituzionalmente previste; limitazione delle interferenze statali sui tributi regionali²¹.

2. L'assimilazione della tassa automobilistica regionale ai tributi propri derivati nella giurisprudenza costituzionale

Nell'ambito dei principi di diritto qui sopra sinteticamente richiamati, si colloca anche la vicenda della cosiddetta tassa automobilistica regionale. Originariamente istituita e disciplinata come tassa per la circolazione dal d.P.R. n. 39 del 1953 (*Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche*) per effetto dell'art. 5 del d.l. n. 953/1982 essa è divenuta tassa sulla proprietà del veicolo. Successivamente è stata ridenominata «tassa automobilistica regionale» dall'art. 23, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992 (*Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421*), che ne ha contestualmente attribuito il gettito alle Regioni di diritto comune, alle quali è consentito, ai sensi del successivo art. 24, comma 1, di incidere sulle aliquote entro un limite massimo prestabilito dalla legge statale. L'art. 17, comma 10, della l. n. 449 del 1997 (*Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica*), ha poi affidato alle Regioni «la riscossione, l'accertamento, il recupero, i rimborsi, l'applicazione delle sanzioni ed il contenzioso amministrativo relativo».

Sia nella fase precedente, sia in quella successiva alla l. n. 42 del 2009, la giurisprudenza costituzionale ha costantemente escluso che la tassa in parola potesse essere qualificata come «tributo proprio della Regione» ai sensi del combinato disposto degli artt. 117, quarto comma, e 119, secondo comma, Cost. A tale fine, la Corte non ha infatti considerato rilevante né l'integrale destinazione del gettito, né la possibilità di variare le aliquote di riferimento, né l'attribuzione dell'attività amministrativa concernente la riscossione, i rimborsi, il recupero della tassa e delle sanzioni. Facendo propria un'interpretazione formalistica e dando rilievo esclusivo alla fonte istitutiva del tributo, la giurisprudenza costituzionale, come si vedrà appresso, ha ripetutamente ricondotto la relativa disciplina legislativa alla competenza esclusiva dello Stato

¹⁹ Cfr. A. BRANCASI, *Per "congelare" la potestà impositiva delle Regioni*, cit., 2563 s.

²⁰ Sent. n. 102 del 2008, punto n. 5.1 del *Considerato in diritto*. Sul punto, v., ad esempio, S. LA PORTA, *Una sola materia (il sistema tributario), due legislazioni esclusive. Brevi riflessioni sul concetto di "tributi propri" regionali*, in *Rivista AIC*, n. 3/2012, 7.

²¹ Per un approfondimento, sia consentito rinviare a G. RIVOSECCHI, *Profili di diritto tributario nel contenzioso Stato-regioni* (luglio 2016), www.issirfa.cnr.it.

in materia di tributi erariali. Con ciò la Corte si è decisamente discostata dalla prevalente dottrina, per la quale il carattere di tributo “proprio” non può dipendere unicamente dalla fonte che lo istituisce, bensì dalla disciplina dei suoi diversi elementi costitutivi²².

Al momento dell'entrata in vigore della l. n. 42 del 2009, la tassa automobilistica regionale rientrava quindi tra i tributi propri derivati, vale a dire istituiti e disciplinati con legge statale il cui gettito è devoluto alle Regioni.

Successivamente, nell'ambito del processo di attuazione della riforma, l'art. 8 del d.lgs. n. 68/2011 (*Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario*) ha individuato una «tripartizione» dei tributi propri regionali²³: a) tributi ceduti dallo Stato alle Regioni, che possono anche sopprimerli a decorrere dal 1° gennaio 2013²⁴; b) tassa automobilistica regionale, che viene espressamente affidata alla competenza del legislatore regionale nei limiti di manovrabilità stabiliti dalla legislazione statale²⁵; c) altri tributi già riservati alle Regioni, che costituiscono i c.d. tributi propri derivati²⁶; nonché compartecipazioni al gettito di tributi erariali, secondo quanto previsto dalla legislazione vigente²⁷.

Nell'ambito di tali categorie, la giurisprudenza costituzionale ha concorso a consolidare la preferenza espressa dal legislatore statale per i tributi derivati²⁸, non ravvisandosi un significativo riconoscimento di tributi regionali

²² In questo senso, ad esempio, F. GALLO, *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rass. trib.*, n. 3/1998, 634 ss.; L. ANTONINI, *La vicenda e la prospettiva dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 Cost.*, in questa *Rivista*, 2003, 32 s.

²³ Così, D. IMMORDINO, *La disciplina spetta alle regioni (entro limiti massimi di manovrabilità) ma il tributo è statale. Il “nuovo” status della tassa automobilistica*, in questa *Rivista*, 2013, 434 (cui appartiene l'espressione virgolettata).

²⁴ Si tratta delle seguenti: la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale; l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo; l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile; la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali; le tasse sulle concessioni regionali; l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili, rispettivamente disciplinate dall'art. 190 del R.D. n. 1592/1933, dall'art. 121 del d.P.R. n. 616/1977, dagli artt. 1, 5 e 6 del d.l. n. 400/1993, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della l. n. 494/1993, dall'art. 2 della l. n. 281/1970, dagli artt. 5 e 3 della l. n. 281/1970, dagli artt. 90-95 della l. n. 342/2000. Sull'«abbandono» dei relativi presupposti di imposta da parte dello Stato in relazione a tributi divenuti a tutti gli effetti propri dell'ente territoriale, cfr. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1/2012, 7 e 21; ID., *I principi fondamentali del coordinamento del sistema tributario nel federalismo fiscale*, in F. Gallo – E. Longobardi – F. Lorusso – M. di Capua – M. Basile, *Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive*, Atti del Convegno tenuto a Bari il 6 luglio 2012, a cura di A. Uricchio, Bari 2013, 38 s.

²⁵ Cfr. l'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68/2011.

²⁶ Cfr. l'art. 8, comma 3, del d.lgs. n. 68/2011.

²⁷ Cfr. l'art. 8, comma 5, del d.lgs. n. 68/2011.

²⁸ Sul punto, cfr., ad esempio, E. CORALI, *Federalismo fiscale e Costituzione. Essere e dover essere in tema di autonomia di entrata e di spesa di Regioni ed enti locali*, Milano 2010, 213 ss., il quale sottolinea l'incertezza concettuale della categoria di tributi su cui poggia il potere impositivo regionale e, stante la limitata manovrabilità regionale, tende ad assimilare i tributi in parola a forme di compartecipazione ai tributi erariali mediante le quali viene riservata alle Regioni analogha possibilità di manovrare le aliquote il cui gettito è ad esse riservato. Sul punto, v. T. MARTINES – A. RUGGERI – C. SALAZAR – A. MORELLI, *Lineamenti di diritto regionale*, X Ed., Milano 2019, 316, per i quali soltanto i «tributi propri» possono «dirsi veramente regionali».

propri in senso stretto²⁹, e favorendo, in tal modo, un'interpretazione volta ad assicurare elementi di continuità nel passaggio dall'originario al vigente Titolo V del 2001. Il sistema di entrate regionali così delineato è infatti costituito quasi esclusivamente da compartecipazioni e da tributi derivati (oltre che, anche nella fase più recente, da trasferimenti statali).

Tale continuità – è bene sin da ora precisare – risulta particolarmente evidente nel caso della tassa automobilistica regionale, anche nella fase successiva all'entrata in vigore del d.lgs. n. 68/2011, quantomeno sino al *revirement* rappresentato dalla sentenza qui in commento.

Il consistente contenzioso tra Stato e Regioni, che si è sviluppato davanti alla Corte costituzionale in riferimento al riparto di competenze sulla tassa automobilistica regionale, ha consentito di giungere alla progressiva assimilazione, a tutti gli effetti, del tributo in parola ai tributi propri derivati, senza lasciare alcun varco al possibile riconoscimento di un *tertium genus* che avrebbe potuto invece desumersi dalla diversa disciplina dettata dal comma 2 del citato art. 8³⁰.

Al riguardo, la sentenza qui in commento fornisce alcune precisazioni, segnando elementi di significativa discontinuità rispetto all'orientamento della giurisprudenza costituzionale sinora manifestato anche nella fase successiva all'entrata in vigore del d.lgs. n. 68/2011.

Una rapida disamina delle pronunce rese dalla Corte in materia conferma quanto detto e consente di meglio apprezzare il *distinguishing* compiuto nella sentenza qui annotata. La Corte ha anzitutto affermato che «la cosiddetta tassa automobilistica non è qualificabile come tributo proprio della regione, ma rientra nella competenza esclusiva dello Stato, e, dunque, la regione – cui il legislatore ha solo attribuito il gettito della tassa, l'attività di riscossione e un limitato potere di variazione dell'importo – non ha alcun potere di disporre esenzioni»³¹, né di incidere su alcun aspetto sostanziale della imposta «quale è quello della disciplina dei termini per l'accertamento del tributo»³².

Nella stessa linea ricostruttiva si colloca la sent. n. 455 del 2005, con la quale la Corte, nel definire un giudizio avente ad oggetto l'art. 10, comma 1, della l.r. Liguria n. 3/2005, ha affermato che «la tassa automobilistica non può oggi definirsi come “tributo proprio della Regione” ai sensi dell'art. 119, secondo comma, della Costituzione, dal momento che la tassa stessa è stata “attribuita”

²⁹ In questo senso, ad esempio, le considerazioni di L. ANTONINI, *La Corte assegna l'Irap alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il «tubatico» siciliano. (Commento alla sent. n. 296/03 della Corte costituzionale)*, in questa *Rivista*, 2004, 238 ss. Che nel disegno del d.lgs. n. 68/2011 il ruolo dei tributi propri sia «recessivo» è sottolineato, ad esempio, da F. GUILLA, *Modelli di federalismo fiscale a confronto: Italia e Austria, in Federalismo fiscale e autonomie territoriali: lo stato dell'arte nell'euregio Tirolo – Alto Adige/Südtirol – Trentino*, a cura di F. Palermo, S. Parolari, A. Valdesalici, Padova 2013, 75.

³⁰ Si cfr., in particolare, la sent. n. 288 del 2012, punto n. 3.1 del *Considerato in diritto*, in cui la Corte, pur richiamando il diverso regime della tassa automobilistica regionale rispetto agli altri tributi propri derivati, si sofferma sulla «diversificazione operata tra i citati commi 2 e 3 [del d.lgs. n. 68/2011]», rivolti a disciplinare rispettivamente i tributi propri e la tassa automobilistica regionale per concludere che «la tassa in questione non ha acquisito, nel nuovo regime, la natura di tributo regionale proprio».

³¹ Sent. n. 296 del 2003, punto n. 2.1 del *Considerato in diritto*.

³² Sent. n. 297 del 2003, punto n. 2 del *Considerato in diritto*. Negli stessi termini, cfr. sent. n. 311 del 2003, punto n. 3.1 del *Considerato in diritto*.

alle Regioni, ma non rientra nella competenza legislativa residuale delle stesse ai sensi dell'art. 117, quarto comma, Cost.»³³.

Anche nella fase successiva all'entrata in vigore dei principi di coordinamento del sistema tributario regionale, vigente, cioè, il d.lgs. n. 68/2011, le sentt. n. 142 e n. 288 del 2012 hanno sostanzialmente ricondotto la tassa automobilistica provinciale alla categoria dei tributi propri derivati. Nella prima pronuncia, la Corte, ha anzitutto rigettato la tesi sostenuta dalla ricorrente Provincia autonoma di Trento, secondo la quale «l'addizionale erariale, in quanto si innesta in un tributo proprio della Provincia – cioè nella tassa automobilistica provinciale istituita dall'art. 4 della legge prov. n. 10 del 1998, da qualificarsi "tributo proprio" in senso stretto a decorrere dal 1° gennaio 2010, ai sensi del secondo periodo del comma 1 dell'art. 73 dello statuto d'autonomia –, costituisce maggiorazione di un tributo provinciale, con la conseguenza che anche il gettito di tale addizionale andrebbe attribuito alla Provincia». La Corte ha invece affermato che «l'addizionale (sia essa qualificabile come una vera e propria addizionale oppure come una sovrimposta), pur innestandosi in un tributo proprio della Provincia, resta un prelievo erariale, stabilito dallo Stato nell'esercizio della sua potestà legislativa esclusiva in materia di «sistema tributario dello Stato» (art. 117, comma 2, lettera e, Cost.)», di talché «anche il gettito di tale addizionale spetta all'erario, nei limiti consentiti dalle norme statutarie»³⁴.

Con la successiva sent. n. 288 del 2012, la Corte, pronunciandosi sull'art. 10 della l.r. Marche n. 28/2011, ha affermato che la tassa automobilistica «si qualifica come tributo proprio derivato rispetto al quale la Regione può disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti di legge e quindi non può escludere esenzioni, detrazioni e deduzioni già previste dalla legge statale»³⁵. Questa pronuncia, se pure profila uno statuto giuridico differenziato del tributo, quantomeno nella parte in cui riconosce «la volontà del legislatore di riservare [ad esso] un regime diverso rispetto a quello stabilito per gli altri tributi derivati»³⁶, sembra comunque rimanere nella solca della sopra richiamata giurisprudenza, rivolta ad escluderne la natura di tributo proprio anziché a trarre le dovute conseguenze in punto di manovrabilità dalla pur astrattamente affermata specificità della tassa in esame rispetto agli altri tributi derivati. D'altro canto, il giudizio definito dalla sentenza da ultimo citata verteva su una norma della Regione Marche che aveva illegittimamente ampliato il presupposto impositivo del tributo stesso, escludendo l'esenzione dall'obbligo di pagamento prevista dalla normativa statale per i veicoli sottoposti a fermo amministrativo o giudiziario, senza che, quindi, venissero in questione

³³ Sent. n. 455 del 2005, punto n. 5.1 del *Considerato in diritto*. Negli stessi termini, v. anche la sent. n. 451 del 2007, spec. punto n. 2 del *Considerato in diritto*, avente ad oggetto l'art. 5 della l.r. Emilia-Romagna n. 23/2005, con la quale, ancora una volta, la Corte ha negato che, pur essendo il suo gettito attribuito alle Regioni, la tassa automobilistica regionale rientri nella competenza legislativa residuale ex art. 117, comma 4, Cost.

³⁴ Sent. n. 142 del 2012, punto n. 4.1 del *Considerato in diritto*.

³⁵ Sent. n. 288 del 2012, punto n. 3.1 del *Considerato in diritto*.

³⁶ Sent. n. 288 del 2012, punto n. 3.1 del *Considerato in diritto*. Per un approfondimento di questo profilo della pronuncia, cfr. D. IMMORDINO, *La disciplina spetta alle regioni (entro limiti massimi di manovrabilità) ma il tributo è statale*, cit., 435.

provvedimenti ampliativi delle forme di esenzione o di agevolazione fiscale entro i limiti di manovrabilità consentiti.

Da ultimo, la sent. n. 209 del 2018 ha censurato la disposizione di legge della Regione Liguria, sostitutiva di quella dichiarata costituzionalmente illegittima dalla sent. n. 455 del 2005, rivolta a disciplinare il regime di favore di tassazione forfettaria delle tasse sui veicoli di particolare interesse storico e collezionistico in termini diversi da quanto previsto dalla legislazione statale per violazione della competenza esclusiva statale, ribadendo la matrice esclusivamente erariale del tributo in parola.

In definitiva, secondo la giurisprudenza della Corte in tema di ripartizione delle competenze concernenti la tassa automobilistica regionale, il legislatore statale ha attribuito alle Regioni di diritto comune il gettito della tassa, un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito, l'attività amministrativa concernente la riscossione, i rimborsi, il recupero della tassa stessa e l'applicazione delle sanzioni, senza consentire che gli enti sub-statali possano in alcun modo mutare gli altri elementi costitutivi del tributo. Non costituendo, quindi, «tributo proprio della Regione» ai sensi dell'art. 119, comma 2, Cost., dal momento che la tassa stessa è stata «attribuita» alle Regioni, ma non rientra nella competenza legislativa residuale delle stesse ai sensi dell'art. 117, comma 4, Cost., la disciplina in parola è stata costantemente ricondotta alla competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali, ai sensi dell'art. 117, comma 2, lettera e), Cost.³⁷.

Sulla base di tale principio di diritto, sono state dichiarate costituzionalmente illegittime, perché invasive della esclusiva competenza dello Stato, norme regionali che disponevano esenzioni dalla tassa automobilistica³⁸, o che modificavano la disciplina dei termini per l'accertamento del tributo³⁹.

3. La sent. n. 122 del 2019: continuità e discontinuità con le precedenti pronunce alla luce delle affermate peculiarità della tassa autonomistica regionale

In questo contesto si inserisce la sentenza qui annotata, con la quale la Corte ha deciso una questione avente ad oggetto una disposizione di legge della Regione Emilia-Romagna, che disciplinava l'esenzione dal pagamento della tassa automobilistica regionale, sollevata, in riferimento agli artt. 117, comma 4, e 119, comma 2, Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna nel corso di un giudizio sulla richiesta di annullamento di una cartella di pagamento emessa per la mancata corresponsione dell'importo dovuto per

³⁷ Cfr. sentt. n. 296 del 2003, punto n. 2.1 del *Considerato in diritto*; n. 297 del 2003, punto n. 2 del *Considerato in diritto*; n. 311 del 2003, punto n. 3.1 del *Considerato in diritto*; n. 455 del 2005, spec. punto n. 5.1 del *Considerato in diritto*; n. 451 del 2007, spec. punto n. 2 del *Considerato in diritto*; n. 142 del 2012, punto n. 4.1 del *Considerato in diritto*; n. 288 del 2012, punto n. 3.1 del *Considerato in diritto*; n. 209 del 2018, spec. punto n. 9.2 del *Considerato in diritto*.

³⁸ Sentt. n. 296 del 2003; n. 455 del 2005; n. 451 del 2007, punto n. 2 del *Considerato in diritto*; n. 288 del 2012, punto n. 3.1 del *Considerato in diritto*; n. 209 del 2018, spec. punto n. 11.1 del *Considerato in diritto*.

³⁹ Sentt. n. 296 del 2003, punto n. 2.1 del *Considerato in diritto*; n. 297 del 2003, punto n. 2 del *Considerato in diritto*; n. 311 del 2003, punto n. 3.1 del *Considerato in diritto*.

l'anno 2013, fondata – secondo l'attore – sul presupposto che il veicolo avrebbe fruito dell'esenzione prevista dalla normativa statale.

Con la pronuncia in commento, è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, della l.r. Emilia-Romagna n. 15/2012 (*Norme in materia di tributi regionali*), nella parte in cui, nel riferirsi alla fattispecie degli autoveicoli e motoveicoli, di anzianità tra i venti e i trenta anni, «*classificati di interesse storico o collezionistico*», subordina anche l'esenzione fiscale dei veicoli «*di particolare interesse storico e collezionistico*» di cui all'art. 63, comma 2, della l. n. 342/2000 (*Misure in materia fiscale*), all'iscrizione in uno dei registri previsti dall'art. 60 del d.lgs. n. 285/1992 (*Nuovo codice della strada*), e dal relativo regolamento di esecuzione e attuazione, anziché alla mera individuazione dei requisiti mediante determinazione dell'Automobilclub storico italiano (d'ora in poi: ASI) o della Federazione motociclistica italiana (d'ora in poi: FMI).

In altre parole, come si vedrà meglio appresso, la Corte non ha caducato la norma denunciata poiché essa, di per sé, incide sulla disciplina statale dell'esenzione, secondo quanto affermato nelle sue pronunce precedenti⁴⁰, ma soltanto nella parte in cui *riduce* la portata dell'esenzione prevista dal legislatore statale, prescrivendo, a tali fini, l'iscrizione in uno dei registri dell'ASI o dello Storico FMI⁴¹. All'opposto – e sotto questo profilo si individua la portata innovativa della sentenza – è stata espressamente affermata la conformità a Costituzione della disciplina agevolativa regionale nella parte in cui *ampia* l'accessibilità al beneficio fiscale⁴².

La decisione riveste particolare interesse per il principio di diritto affermato che determina uno scostamento dal precedente orientamento della giurisprudenza costituzionale in materia. Al fine di affermare la manovrabilità del tributo in parola, sia pure nei limiti previsti dalla legislazione statale, il Giudice delle leggi ha precisato le peculiarità della tassa automobilistica, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 8 del d.lgs. n. 68/2011, affermando che essa «si configura come un *tertium genus*, rispetto al quale le Regioni possono sviluppare una propria politica fiscale che, senza alterarne i presupposti strutturali (in quanto la tassa automobilistica continua a partecipare della natura dei tributi propri derivati) e senza superare i limiti massimi di manovrabilità definiti dalla legge statale, possa rispondere a specifiche esigenze di differenziazione»⁴³. Ne consegue che le Regioni non possono aumentare la pressione fiscale oltre a quanto stabilito dallo Stato, ma possono legittimamente introdurre esenzioni anche se non previste dal legislatore statale, sia pure nei limiti della normativa nazionale.

Da un primo punto di vista, quindi, la pronuncia, in linea con le precedenti decisioni della Corte, conferma che, anche nella fase successiva alla l. n. 42 del 2009, sono rimasti sostanzialmente inalterati natura ed elementi costitutivi del tributo; sicché spetta soltanto al legislatore statale disciplinarne i presupposti oggettivi e sostanziali.

⁴⁰ Cfr., in particolare, sentt. n. 455 del 2005 e n. 209 del 2018.

⁴¹ Sent. n. 122 del 2012, punto n. 4.3 del *Considerato in diritto*.

⁴² Sent. n. 122 del 2012, punto n. 5 del *Considerato in diritto*.

⁴³ Sent. n. 122 del 2012, punto n. 5 del *Considerato in diritto*.

La Corte, però, non si limita ad accogliere la questione in riferimento all'art. 117, comma 2, lett. e), Cost. per lesione dell'esclusiva competenza statale, ma qualifica espressamente l'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68/2011 come principio di coordinamento del sistema tributario laddove prevede che «*[f]ermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, le regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale*». Sotto questo profilo, deve essere sottolineata una prima significativa affermazione rispetto ai precedenti sopra richiamati⁴⁴, rivolta a precisare le specificità della tassa automobilistica regionale e a distinguerla dai tributi propri derivati. Sulla scorta di quanto affermato nella sent. n. 288 del 2012, secondo cui «*[d]alla formulazione del comma 2 si inferisce [...] non già la natura di tributo proprio della tassa automobilistica regionale [...], ma solo la volontà del legislatore di riservare ad essa un regime diverso rispetto a quello stabilito per gli altri tributi derivati*»⁴⁵, nella decisione in commento il citato art. 8 assurge al rango di parametro interposto nel giudizio di costituzionalità alla stregua del quale va scrutinata la legge regionale, in relazione, cioè, alla disciplina statale che stabilisce i limiti alla manovrabilità del tributo. Sicché potrebbe dirsi che entro tali principi le Regioni sono libere di incidere sulla disciplina agevolativa o sui benefici fiscali.

Muovendo da questo assunto, i Giudici costituzionali hanno effettuato il raffronto tra la disciplina regionale denunciata e quella statale sul regime dell'esenzione, applicabile al giudizio principale tenuto conto dell'anno di imposta (art. 63, comma 3, della l. n. 342/2000, successivamente abrogato dall'art. 1, comma 666, lett. b), della l. n. 190 del 2014), da cui risulta che la l.r. Emilia-Romagna ha ridotto l'accessibilità all'agevolazione fiscale subordinandola all'*iscrizione* ai registri storici (ASI, FMI, Storico Lancia, Italiano Fiat, Italiano Alfa Romeo) per *tutti* i veicoli di «*interesse storico e collezionistico*», mentre la norma statale allora vigente consentiva di fruire dell'esenzione ai veicoli di «*particolare*» interesse storico e collezionistico mediante semplice «*determinazione dall'ASI e, per i motoveicoli, anche dalla FMI*». Disponendo in questi termini, la norma denunciata implicitamente richiede la stessa iscrizione ai registri «*anche per l'esenzione dei veicoli rientranti nel sottoinsieme dei veicoli di "particolare" interesse storico e collezionistico di cui al comma 2 dell'art. 63 della legge n. 342 del 2000; iscrizione non prevista dalla legge statale per l'attribuzione dell'indicato beneficio*»⁴⁶. Da ciò segue la declaratoria di incostituzionalità, essendo stata ravvisata la sussistenza del denunciato contrasto.

Deve essere però sottolineato che la Corte non ha accolto la questione soltanto per l'accertata violazione della competenza esclusiva statale sul «*sistema tributario*» ex art. 117, comma 2, lett. e), Cost., come nelle precedenti pronunce concernenti il margine di manovrabilità della tassa automobilistica regionale⁴⁷, ma soprattutto per il mancato rispetto dei «*principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*» ex art. 119, comma 2, Cost., a cui è riconducibile l'art. 8 del d.lgs. n. 68/2011. Rispetto ai precedenti «*specifici*»,

⁴⁴ V. *supra*, par. 2.

⁴⁵ Sent. n. 288 del 2012, punto n. 3.1 del *Considerato in diritto*.

⁴⁶ Sent. n. 122 del 2012, punto n. 4.3 del *Considerato in diritto*.

⁴⁷ Cfr. sentt. n. 455 del 2005, punto n. 5.2 del *Considerato in diritto*; n. 209 del 2018, punti n. 9.1 e n. 9.2 del *Considerato in diritto*.

si scorge, quindi, un primo *distinguishing* rivolto non soltanto ad esperire il semplice raffronto tra la disciplina regionale e la parallela normativa agevolativa statale e, conseguentemente, a caducare la disposizione denunciata nel caso in cui sia ravvisabile un *qualsiasi* contrasto che determini l'invasione della competenza esclusiva statale ex art. 117, comma 2, lett. e), Cost. Valorizzando il più volte citato comma 2 dell'art. 8, la pronuncia qui annotata consente invece di prendere in esame i diversi effetti prodotti dalla norma regionale sull'accesso all'agevolazione fiscale, censurando conseguentemente *soltanto* quelli che restringono l'accessibilità al beneficio. La Corte può giungere a questa conclusione privilegiando l'art. 119, comma 2, Cost. quale parametro di giudizio rispetto all'art. 117, comma 2, lett. e), Cost. Infatti, pur accogliendo la questione su entrambi i parametri⁴⁸, i Giudici costituzionali hanno valorizzato la norma interposta rispetto ai principi di coordinamento del sistema tributario proprio al fine di poter meglio considerare i diversi effetti prodotti dalla norma regionale denunciata sulla disciplina agevolativa.

In questa prospettiva, elementi di ancor più netta discontinuità si ravvisano nella parte motiva della sentenza rivolta ad escludere espressamente l'estensione della declaratoria di incostituzionalità a quella parte della norma regionale che amplia la portata dell'esenzione fiscale⁴⁹. Infatti, nelle decisioni precedenti, anche con specifico riguardo al regime fiscale di favore, la Corte aveva ripetutamente censurato il contrasto tra la normativa regionale e quella statale che disciplina l'agevolazione, senza soffermarsi sui diversi effetti che potevano scaturire dalle disposizioni di legge regionale oggetto dei giudizi di costituzionalità quanto alla capacità di ampliare o restringere l'accessibilità all'agevolazione fiscale. Tanto la sent. n. 455 del 2005, quanto la sent. n. 209 del 2018 non avevano infatti tenuto distinto l'effetto ampliativo dell'esenzione fiscale contenuto nelle norme liguri che si sono susseguite nel tempo, oggetto di quei giudizi, che avrebbe dovuto ritenersi conforme a Costituzione, da quello restrittivo del beneficio, che è stato allora correttamente censurato⁵⁰. Infatti, entrambe le norme regionali dichiarate costituzionalmente illegittime da un lato riducevano l'accessibilità all'esenzione fiscale subordinandola all'iscrizione dei veicoli ai registri ASI e Storico FMI, ma, dall'altro, ampliavano la categoria dei soggetti ammessi al beneficio non limitandoli, come disponeva la normativa statale, a quelli «di particolare interesse storico e collezionistico».

Nella questione decisa dalla sent. n. 122 del 2019, invece, la Corte ha effettuato un puntuale raffronto tra la disposizione denunciata e la normativa statale, circoscrivendo la portata della declaratoria di incostituzionalità soltanto alla parte della norma regionale che produce effetti restrittivi sul regime dell'esenzione, così consentendo alle Regioni un più ampio e meglio definito margine di intervento sul regime agevolativo. Dall'effettuato raffronto risulta che nella norma regionale oggetto del giudizio di costituzionalità sono ravvisabili effetti di restrizione dell'esenzione – censurati dai Giudici costituzionali, come sopra detto – ed effetti di ampliamento del beneficio fiscale. Questi ultimi, sviluppando gli spunti contenuti in motivazione, sembrano ravvisabili nei seguenti elementi: ampliamento della categoria dei veicoli ammessi al

⁴⁸ Sent. n. 122 del 2012, punto n. 4.3 del *Considerato in diritto*.

⁴⁹ Sent. n. 122 del 2012, punto n. 5. del *Considerato in diritto*.

⁵⁰ Cfr. sentt. n. 455 del 2005 e n. 209 del 2018.

beneficio, che viene esteso a quelli «di interesse storico e collezionistico» (mentre la norma statale lo limitava a quelli di «particolare» interesse storico e collezionistico); ampliamento dei soggetti preposti alla verifica dei requisiti mediante la tenuta degli appositi registri, in cui vengono ricompresi non soltanto quelli dell'ASI, come disponeva la normativa statale, ma anche quelli Storico Lancia, Italiano Fiat, Italiano Alfa Romeo e Storico FMI, previsti dall'art. 60 del d.lgs. n. 285 del 1992; ampliamento della condizione di accesso all'esenzione, ritenendo, la norma regionale, a tali fini idonea anche l'iscrizione ad altri registri (Storico Lancia, Italiano Fiat, Italiano Alfa Romeo), in alternativa all'iscrizione all'ASI o alla Storico FMI.

Per questa parte, la disposizione di legge regionale denunciata viene correttamente fatta "salva" dalla Corte che distingue i diversi effetti prodotti dalla l.r. Emilia-Romagna. Da questo punto di vista, la sentenza qui annotata si avvicina a un vero e proprio *overruling*, per quanto inespresso, poiché, pur avendo ad oggetto, al pari delle sentt. n. 455 del 2005 e n. 209 del 2018, una disposizione di legge regionale avente al contempo effetto ampliativo ed effetto restrittivo sull'esenzione fiscale, anziché adottare un decisione di accoglimento "secco", ha censurato, con un accoglimento parziale sulla disposizione, soltanto quello che riduce la portata dell'esenzione fiscale, così invertendo l'orientamento manifestato nei giudizi definiti dai precedenti "specifici" quanto al margine di possibile esenzione dal tributo.

Per giungere a tale conclusione, la Corte deve necessariamente chiarire la specifica natura assunta dalla tassa automobilistica regionale rispetto agli altri tributi propri derivati, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 8 del d.lgs. n. 68/2011. Sotto questo profilo, l'itinerario argomentativo della pronuncia è quindi tutto rivolto ad affermare le peculiarità della tassa automobilistica regionale, che giustificano il regime di manovrabilità del tributo maggiormente favorevole all'autonomia. Tale assunto poggia anzitutto su argomenti testuali e logico-sistematici desumibili dal citato art. 8 del d.lgs. n. 68/2011, idonei a differenziare la tassa automobilistica regionale sia dai tributi propri in senso stretto, sia dai tributi propri derivati, intesi secondo la comune accezione accolta dalla giurisprudenza costituzionale, e, conseguentemente, a qualificare lo stesso art. 8 come principio di coordinamento del sistema tributario da far valere nel giudizio di costituzionalità della legge regionale⁵¹.

Secondo la Corte le peculiarità della tassa automobilistica regionale sarebbero inoltre desumibili dai lavori preparatori dello stesso d.lgs. n. 68/2011, che dimostrerebbero l'intenzione di distinguere la tassa in esame dagli altri tributi propri derivati.

Un terzo argomento richiamato in motivazione è fornito dal raffronto tra contenuto testuale del citato comma 2 dell'art. 8 e le analoghe formulazioni adottate dalle norme di attuazione degli statuti speciali, su cui la Corte si è già ripetutamente pronunciata affermando le specificità della tassa automobilistica regionale rispetto agli altri tributi propri derivati.

Dai richiamati argomenti la Corte trae la conclusione che il principio posto dall'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68/2011 qualifica la tassa automobilistica regionale, alla stregua degli analoghi tributi individuati dalle norme di attuazione degli statuti speciali, come «tributi propri che non possono

⁵¹ Sent. n. 122 del 2012, punto n. 4.3 del *Considerato in diritto*.

dirsi “autonomi”, in quanto istituiti con legge statale, ma che neanche possono dirsi puramente “derivati”, poiché rispetto a questi ultimi si individua un più ampio margine di manovrabilità, vincolato solo in termini unidirezionali»⁵².

Quanto detto giustifica il regime differenziato e il peculiare statuto giuridico del tributo in parola, consentendone una maggiore manovrabilità.

4. Una pronuncia di accoglimento parziale per favorire autonomia e responsabilità nelle politiche fiscali regionali

Il *distinguishing* realizzato dalla Corte mediante una pronuncia di accoglimento parziale ha così consentito di “isolare” i precedenti “specifici” (sentt. n. 455 del 2005 e n. 209 del 2018), con i quali la Corte aveva dichiarato costituzionalmente illegittime disposizioni di legge regionale analoghe a quella oggetto del giudizio definito dalla sent. n. 122 del 2012. In quei casi, infatti, la Corte si era limitata a ravvisare il contrasto con quanto previsto dalla legislazione statale muovendo dal principio di diritto per cui la tassa automobilistica regionale rimane a tutti gli effetti un tributo di matrice erariale, sicché, pur astrattamente affermando che la Regione può disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti previsti dalla legislazione statale⁵³, una volta ravvisato il denunciato contrasto, la Corte aveva caducato l’intera disciplina regionale, anche nelle parti in cui quest’ultima avrebbe potuto essere interpretata nel senso dell’ampliamento del regime dell’esenzione nei limiti dei principi di coordinamento del sistema tributario⁵⁴.

In questa prospettiva, la sentenza qui in commento, pur non potendo certo incidere quantitativamente sul grado di autonomia tributaria regionale, costituisce comunque un rilevante segnale di valorizzazione del nesso intercorrente tra autonomia regionale e responsabilità politica⁵⁵, a fronte della storica pretesa del legislatore statale di mantenere le Regioni entro i confini di un modello di finanza derivata. Tale tendenza affonda le radici nella riforma tributaria dell’inizio degli anni Settanta (l. n. 825 del 1971), caratterizzata da un’accentuata centralizzazione delle imposte e del prelievo. Il sostegno finanziario alle Regioni e agli enti locali era conseguentemente affidato a un duplice sistema di trasferimenti statali, mentre le entrate proprie venivano confinate a una dimensione irrilevante⁵⁶. Sicché, proprio nella fase in cui il

⁵² Sent. n. 122 del 2012, punto n. 5 del *Considerato in diritto*.

⁵³ Significativa, al riguardo, la sent. n. 288 del 2012, punto n. 3.1 del *Considerato in diritto*.

⁵⁴ Cfr. ancora sentt. n. 455 del 2005 e n. 209 del 2018.

⁵⁵ Cfr. G. DE MARTIN e F. MERLONI (a cura di), *Per autonomie responsabili. Proposte per l’Italia e l’Europa*, Roma 2017; nonché M. BERTOLISSI, *Il bilanciamento tra solidarietà e responsabilità nell’ambito del federalismo fiscale*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2011, 9 ss., ora in Id., *Autonomia e responsabilità sono un punto di vista*, Napoli 2015, 245 ss.

⁵⁶ Tale risultato si poneva in sostanziale elusione del disposto costituzionale che già nella versione originaria dell’art. 119 Cost. prevedeva per le Regioni tributi propri e quote di tributi erariali: in questo senso, cfr. L. PALADIN, *Fondamenti costituzionali della finanza regionale*, cit., 852. Diametralmente opposta la ricostruzione di S. CASSESE, *Il finanziamento delle Regioni*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1963, 333 ss., per il quale l’autonomia finanziaria regionale non avrebbe potuto dilatarsi sino a comprendere la potestà di deliberare imposte. A quest’ultima tesi, però, ostava, già allora, l’interpretazione sistematica del Titolo V: l’art. 120 Cost., infatti, disponendo che le Regioni non possono istituire dazi di importazione o esportazione o transito, anche nella sua versione originaria, presuppone che esse siano titolari di potestà legislativa in materia di tributi: cfr. G. LOMBARDI, *Problemi costituzionali in materia tributaria*, in *Temi trib.*, 1961, 348. Che

legislatore procedeva all'attuazione del disegno autonomistico (1970-72), il finanziamento delle funzioni degli enti decentrati veniva a dipendere integralmente dai trasferimenti erariali⁵⁷, senza, peraltro, essere commisurato alle funzioni progressivamente conferite⁵⁸. Proprio a partire dall'assetto dei tributi regionali tutto ciò ha costantemente condizionato in senso restrittivo la potestà legislativa e amministrativa delle Regioni a statuto ordinario e le loro scelte di indirizzo politico, subordinandole a un modello eteronomo di finanziamento che continua a dipendere dallo Stato. L'esigua consistenza dell'autofinanziamento regionale e la netta prevalenza di trasferimenti erariali rende gli enti sub-statali, pur autonomi nell'impiego dei fondi, dipendenti dal centro, con l'effetto di: produrre la dissociazione tra potere impositivo e potere di spesa; appannare la responsabilità finanziaria dei diversi livelli territoriali di governo⁵⁹; rovesciare il necessario parallelismo tra rappresentanza e tassazione⁶⁰.

Non vi è dubbio che la perdurante crisi-economica finanziaria abbia fortemente limitato l'attuazione del disegno autonomistico, con particolare riguardo al pieno sviluppo dell'autonomia tributaria degli enti sub-statali. Occorre osservare che gli eventi emergenziali degli ultimi anni sono stati affrontati dalla legislazione finanziaria statale privilegiando un robusto accentramento finanziario e fiscale, quando, invece, le ragioni dell'autonomia e del federalismo fiscale avrebbero potuto trovare un maggiore fondamento proprio di fronte alla crisi che richiama tutti gli enti territoriali al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica secondo principi di autonomia e di responsabilità nella gestione dei bilanci e nella ripartizione degli oneri finanziari tra i diversi livelli territoriali di governo⁶¹.

L'ulteriore pregio della pronuncia qui annotata è proprio quello di garantire effettività e certezza alla manovrabilità del tributo regionale, prevista dall'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68/2011, dopo anni di pronunce in cui la Corte aveva invece giustificato taluni orientamenti centralistici del legislatore statale in ragione della perdurante inattuazione della l. n. 42 del 2009. La c.d. legislazione della crisi e le misure emergenziali adottate nel corso degli ultimi anni hanno infatti precluso la realizzazione degli elementi fondamentali della riforma: la determinazione dei costi e dei fabbisogni *standard*, l'attuazione del sistema di

il presupposto indefettibile dell'autonomia finanziaria sia quello di disporre di «proventi propri» era già stato osservato da M.S. GIANNINI, voce *Autonomia pubblica*, in *Enc. dir.*, IV, Milano 1959, 356 e 362.

⁵⁷ Sul punto, cfr. G. CERIA, *Regionalismo possibile e regionalismo auspicabile*, in questa *Rivista*, 1997, 107 ss. Per le conseguenti implicazioni limitative dell'autonomia finanziaria regionale, cfr. M. CARLI, *Diritto regionale. Le autonomie regionali, speciali e ordinarie*, Torino 2018, 131.

⁵⁸ Sul punto, cfr. M. CARLI, *La finanza regionale dopo il D.p.r. 616 e le nuove norme di contabilità dello Stato*, in questa *Rivista*, 1979, 39 ss., spec. 44 ss.

⁵⁹ Cfr. A. D'ATENA, *Le regioni, tra crisi e riforma*, in *Quale, dei tanti federalismi?*, Atti del Convegno Internazionale organizzato dalla Facoltà di Giurisprudenza dell'Università "La Sapienza", Roma, 31 gennaio – 1 febbraio 1997, a cura di A. Pace, Padova 1997, 16, per il quale tale scissione da un lato limita la possibilità di autonoma determinazione delle politiche regionali e, dall'altro lato, determina *deficit* di responsabilità politica.

⁶⁰ In questo senso, cfr. P. GIARDA, *Regioni e federalismo fiscale*, Bologna 1995.

⁶¹ Per un approfondimento, sia consentito rinviare a G. RIVISECCHI, *Poteri, diritti e sistema finanziario tra centro e periferia*. Relazione introduttiva alla III Sessione del XXXIII Convegno AIC «*La geografia del potere. Un problema di diritto costituzionale*», Firenze, 16-17 novembre 2018, in *Rivista AIC*, n. 3/2019, spec. 260 ss., 268 s. e 289 ss.

perequazione e la soppressione dei trasferimenti statali. Emblematica, al riguardo, la vicenda relativa alle leggi statali istitutive di fondi vincolati in materie di competenza legislativa regionale che, dopo essere state ripetutamente censurate dalla Corte⁶², nella fase più recente sono state talvolta dichiarate conformi a Costituzione di fronte alla sopravvenuta crisi economica al fine di assicurare adeguati livelli di finanziamento essendo ancora preclusa la transizione al nuovo sistema previsto dalla legge n. 42/2009 e dal d.lgs. n. 68/2011⁶³.

Al contrario, con la pronuncia in esame, la Corte non richiama l'incompiuta attuazione della riforma per "congelare" la manovrabilità del tributo regionale, ma qualifica la differenza ontologica della tassa automobilistica regionale rispetto ai tributi derivati al fine di preservare le competenze regionali che discendono dalla sostanziale *cessione* del tributo *necessariamente* spettante alle Regioni – così lascia intendere la Corte – pur nei limiti di manovrabilità stabiliti dalla legislazione statale. Quanto detto finirebbe in sostanza per avvicinare lo statuto giuridico della tassa automobilistica regionale più a quello dei tributi propri che a quello dei tributi derivati, rendendone alcuni elementi fondamentali (presupposto, soggetti passivi, base imponibile) disponibili al legislatore regionale entro i limiti massimi di manovrabilità al fine di mantenere inalterata la pressione fiscale⁶⁴.

L'orientamento manifestato dalla Corte nella sentenza qui annotata appare tanto più significativo nella perdurante crisi economico-finanziaria, almeno sotto un duplice profilo. Anzitutto, esso potrebbe segnare alcuni limiti alla pretesa statale di interferire con i tributi regionali, specie in una fase come quella attuale in cui la legislazione finanziaria tende ad utilizzare il potere impositivo degli enti sub-statali per fronteggiare oneri finanziari imposti dai livelli territoriali di governo superiori, in quanto prevalentemente riconducibili alla responsabilità dello Stato in sede europea per l'andamento dei conti pubblici⁶⁵.

Inoltre, l'attuale tendenza del legislatore statale ad imporre risparmi di spesa agli enti sub-statali in funzione di consolidamento dei conti pubblici può indurre i legislatori regionali, nella necessità di reperire risorse, ad utilizzare i loro poteri impositivi per aumentare le aliquote e la pressione fiscale. Da questo punto di vista, la Corte ribadisce la manovrabilità regionale unidirezionale del tributo, favorendo uno spostamento della direttrice delle politiche fiscali delle Regioni sul piano delle possibili esenzioni e agevolazioni sui tributi ad esse devoluti.

L'auspicio è che decisioni come quella qui in commento possano fornire un primo contributo alla ripresa del processo di attuazione del disegno costituzionale di autonomia che trova, ora come in origine, la sua principale

⁶² Tra le tante, sentt. n. 370 del 2003; n. 16, n. 49, n. 124 e n. 320 del 2004; n. 77 e n. 160 del 2005; n. 99 del 2009.

⁶³ Cfr. sentt. n. 222 del 2005, n. 273 del 2013 e n. 211 del 2016. Al riguardo, sia consentito rinviare a G. RIVOSECCHI, *La Corte torna sui trasferimenti vincolati e ripristina l'autonomia finanziaria e la leale collaborazione*, in *Giur. cost.*, 2018, 696 s.

⁶⁴ In questo senso, D. IMMORDINO, *La disciplina spetta alle regioni (entro limiti massimi di manovrabilità) ma il tributo è statale*, cit., 437 s.

⁶⁵ Al riguardo, cfr. A. BRANCASI, *Il coordinamento della finanza pubblica nel federalismo fiscale*, in *Diritto pubblico*, 2011, 452 ss.

ragione fondativa in un chiaro riparto di responsabilità in ordine al prelievo e all'impiego delle risorse.

* Professore Ordinario di Diritto costituzionale, LUMSA Roma

Forum di Quaderni Costituzionali

stituzionali