

## Regioni: autonomia tributaria “in ordine sparso”

di Matteo Barbero \*

(in corso di pubblicazione in “*le Regioni*”, 2011)

La sentenza in epigrafe presenta un evidente ed interessante collegamento con il federalismo fiscale. Essa, in particolare, consente di esplorare i confini dell'autonomia tributaria delle Regioni a statuto speciale (Rss) e di verificare se tale riforma (ancora in itinere) stia andando nella direzione di una loro progressiva assimilazione alle Regioni a statuto ordinario (Rso), ovvero, al contrario, stia ulteriormente allargando il solco fra queste ultime e le prime.

Come noto, le Rss sono solo indirettamente coinvolte nel disegno abbozzato dalla legge delega 5 maggio 2009, n. 42<sup>1</sup> e poi progressivamente definito dai successivi decreti legislativi di attuazione.

Ad esse si applicano direttamente i soli articoli 15 (concernente il finanziamento delle Città metropolitane) e 22 (in materia di perequazione infrastrutturale).

Al di là di tali aspetti specifici, per la più generale revisione dell'ordinamento finanziario delle Rss l'articolo 27 conferma l'abituale metodo “pattizio”, rinviando, “nel rispetto degli statuti speciali”, alle norme di attuazione dei medesimi ed alle relative procedure di revisione.

È proprio da tale procedura che è scaturito il parametro utilizzato dalla Corte per dichiarare infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate dal Governo nei confronti dell'articolo 3, comma 2, della legge della Provincia di Trento 28 marzo 2009, n. 2.

Tale disposizione ha modificato l'aliquota speciale dell'IRAP applicabile ai soggetti operanti nel settore dell'agricoltura ed alle cooperative della piccola pesca e loro consorzi, abbassandola allo 0,90% contro l'1,90% fissato dalla vigente legge statale (articolo 45, comma 1, del d. lgs. dicembre 1997, n. 446).

Una simile modifica, pur contrastando con la disciplina statale di un tributo di cui la sentenza in commento conferma la natura parimenti statale<sup>2</sup>, risulta per la Corte consentita dalla modifica dell'articolo 73 dello statuto d'autonomia, intervenuta a far data dal 1° gennaio 2010 a seguito dell'accordo ex articolo 27 della legge n. 42/2009 cit. concluso fra lo Stato e la Regione autonoma Trentino–Alto Adige.

In particolare, è stato richiamato il nuovo comma 1-bis<sup>3</sup>, secondo cui “Le province, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale”. L'attenzione della Corte si è appuntata soprattutto sull'inciso <<in ogni caso>>, che è stato interpretato come una sorte di “moltiplicatore” in virtù del quale Trento e Bolzano possono introdurre qualsiasi modifica di tutti i tributi dello Stato per i quali quest'ultimo preveda una qualsiasi (anche limitata) manovrabilità. In tal modo, le due Province possono anche oltrepassare i limiti eventualmente previsti dalla normativa statale, fatta eccezione per quelli riguardanti le aliquote massime dei medesimi tributi. In altri termini, con le parole usate dalla Corte, “ciascuna può operare qualsiasi manovra che possa comportare una riduzione del gettito del tributo, diminuendo l'aliquota, anche al di sotto dei limiti minimi eventualmente stabiliti dalla legge statale. Ciò è possibile “in ogni caso” e, quindi, anche nel caso di un tributo per

<sup>1</sup> Recante “Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione”.

<sup>2</sup> Sul punto si segnala Corte cost. 8 luglio 2009, n. 216, in questa Rivista, n. 3/2010, con nota d. M. BARBERO, Sul fisco regionale sempre centrale il ruolo dello Stato.

<sup>3</sup> Introdotto dall'articolo 2, comma 107, della legge 23 dicembre 2009, n. 191.

il quale la legge statale consenta la modifica solo dell'aliquota base e non delle aliquote speciali".

Il descritto moltiplicatore si applica a tutti i tributi erariali il cui gettito spetta alle predette Province, fatta eccezione per quelli per i quali lo Stato ha ritenuto necessario stabilire un'aliquota fissa. Già oggi, quindi, esso riguarda (solo per citare i tributi più significativi), oltre che l'IRAP, la tassa automobilistica regionale, il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, oltre che forse (ma il punto meriterebbe un chiarimento) la quota fissa dell'addizionale regionale all'IRPEF. La relativa disciplina, infatti, prevede possibili interventi correttivi (anche se talora minimi) da parte delle regioni<sup>4</sup>.

Ma potenzialmente lo stesso meccanismo potrebbe estendersi a qualsiasi altro tributo interamente devoluto o compartecipato, ogniqualevolta lo Stato lo rendesse (anche solo minimamente) manovrabile.

Nessun altro livello di governo sub-statale dispone di una simile flessibilità in materia tributaria, per di più a valere su tributi erariali.

Per gli Enti locali, considerata la riserva di legge ex articolo 23 Cost., gli unici margini di manovra possibili riguardano i tributi propri e comunque sono quelli consentiti dal legislatore statale (o regionale), come già chiarito dalla giurisprudenza costituzionale<sup>5</sup> e ribadito anche dalla legge n. 42/2009 cit. (cfr soprattutto l'articolo 12).

Ma anche per le Rso la situazione non è dissimile, giacchè esse, per pacifica giurisprudenza costituzionale<sup>6</sup>, possono agire sui tributi erariali solo negli stretti limiti loro concessi dalla normativa statale. Tali limiti sono ribaditi anche dalla legge n. 42/2009 cit. (articolo 7, comma 1, lett. b) e c)), che, anzi, in pratica li estende anche ai tributi propri c.d. "derivati"<sup>7</sup>, categoria nella quale il d. lgs. 6 maggio 2011, n. 68<sup>8</sup> fa rientrare, a decorrere dal 2013, la gran parte dei tributi regionali vigenti, ivi compresi quelli in precedenza richiamati<sup>9</sup>. Più complesso, invece, il quadro delle altre Rss.

Per quanto concerne i tributi erariali, va rilevato che alcune di esse hanno concluso, come il Trentino – Alto Adige, accordi con lo Stato attuativi dell'articolo 27 della legge n. 42/2009 cit..

È il caso, innanzitutto, del Friuli–Venezia Giulia. In particolare, viene in considerazione il novellato articolo 51, comma 3, dello statuto, che recita "Nel rispetto delle norme dell'Unione europea sugli aiuti di Stato, la Regione può (...) con riferimento ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, modificare le aliquote, in riduzione,

<sup>4</sup> Per la tassa automobilistica regionale si vedano gli articoli 24, comma 1, del d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e 17 della legge 27 dicembre 1997, n. 449; per il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi l'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549; infine, per l'addizionale regionale all'IRPEF l'articolo 50, comma 3, del d. lgs. n. 446/1997 cit..

<sup>5</sup> Cfr Corte cost. 20 gennaio 2004, n. 37, commentata, fra gli altri, da A. MORRONE, Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria di Regioni ed Enti locali, e G. BIZIOLI, I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo "federalismo fiscale", entrambi in *Giurisprudenza Costituzionale*, n. 1/2004.

<sup>6</sup> Tale orientamento, anticipato da Corte cost. 22 settembre 2009, n. 296 (in questa Rivista, n. 1/2004, con nota di L. ANTONINI, La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano) è stato definitivamente sistematizzato nella sentenza n. 37/2004 cit. e ribadito in numerosi arresti successivi.

<sup>7</sup> Le Rso possono istituire tributi propri "autonomi" purché su presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato (articolo 2, comma 2, lett. q) della legge n. 42/2009 cit..

<sup>8</sup> Recante "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".

<sup>9</sup> In particolare, l'articolo 8 richiama 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, nonché "gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente. I precedenti articolo 5 e 6 definiscono i poteri (e connessi limiti) di intervento su IRAP e addizionale IRPEF.

oltre i limiti attualmente previsti e, in aumento, entro il livello massimo di imposizione stabilito dalla normativa statale, prevedere esenzioni dal pagamento, introdurre detrazioni di imposta e deduzioni dalla base imponibile”<sup>10</sup>.

La formulazione di tale disposizione, sebbene diversa da quella relativa al Trentino – Alto Adige, sembra consentire una flessibilità non dissimile.

Diverso, invece, il tenore dell'accordo riguardante la Regione autonoma Valle d'Aosta<sup>11</sup>, che non contiene alcuna in materia di manovrabilità dei tributi erariali.

Quanto alla Sicilia ed alla Sardegna, esse al momento non hanno sottoscritto nuovi accordi in materia finanziaria. Rimangono, quindi, in vigore le disposizioni statutarie anteriori alla fase del federalismo fiscale, che delineano una impostazione prevalentemente “passiva” del rapporto fiscale fra Stato e Regioni, prospettando a favore di queste ultime la mera attribuzione di quote di tributi erariali, sulla falsariga di quanto previsto dal previgente articolo 119 Cost..

Per quanto concerne i tributi propri, ferma restando la loro facoltà di istituirne di “autonomi” (perché nel rispetto dei principi del sistema tributario statale<sup>12</sup>), non sono affatto chiari i poteri delle Rss su quelli derivati. Fatte salve specifiche le specifiche previsioni dei rispettivi statuti (e relative norme di attuazione), potrebbe ritenersi possibile un'applicazione indiretta (ovvero per il tramite della “clausola di maggior favore” ex articolo 10 della l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3), del d. lgs. n. 68/2011 cit., che di per sé concerne le sole Rso<sup>13</sup>. Tale interpretazione, tuttavia, finirebbe per riconoscere alle Rss maggiori poteri di intervento sui tributi erariali manovrabili che su quelli propri (anche se “derivati”).

Al momento, quindi, si delinea un panorama dell'autonomia tributaria regionale che, se osservato da una prospettiva territoriale, pare decisamente frastagliato ed a tratti contorto. Alla tradizionale (e sempre meno comprensibile) bipartizione fra ordinarie e speciali si sovrappone una sempre più accentuata “segmentazione” anche del regime delle singole Rss.

Benché la presenza di simili “geometrie variabili” sia la logica ed inevitabile conseguenza del riconoscimento ad alcuni enti di “forme e condizioni particolari di autonomia” (articolo 116, comma 1, Cost.), l'opportunità di applicarle anche alla materia tributaria è quantomeno dubbia.

In tal modo, infatti, si rischia di compromettere la coerenza complessiva del sistema tributario, non a caso tutelata dall'articolo 120 Cost.. Tale rischio pare alquanto elevato laddove si consentano interventi “a macchia di leopardo” su tributi erariali, ovvero su quelle fattispecie tributarie che rappresentano il perno di tale sistema.

Del resto, l'esigenza, in tale ambito, di un disegno ordinato ed unitario è stata pianamente evidenziata dalla stessa Corte, secondo cui spetta al legislatore statale, “al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica”, “determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali”<sup>14</sup>.

La stessa legge n. 42/2009 cit. include, fra i principi e criteri direttivi generali, la salvaguardia della “razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso “ (articolo 2, comma 2, lett. c)).

Pare evidente, pertanto, la necessità di una revisione complessiva dei provvedimenti fin qui adottati in materia di federalismo fiscale (decreti attuativi della legge n. 42/2009 cit., ma anche accordi fra lo Stato e le singole Rss). Tali provvedimenti necessitano di essere ricalibrati adottando una visione unitaria delle problematiche ad essi sottese e degli

<sup>10</sup> Tali disposizioni è stata introdotta dall'art. 1, comma 157, della legge 13 dicembre 2010, n. 220.

<sup>11</sup> Recepito dal d. lgs. 3 febbraio 2011, n. 12.

<sup>12</sup> Corte cost. 13 febbraio 2008, n. 102. Sul tema cfr volendo, M. BARBERO, *Se il federalismo fiscale diventa questione di ...principi*, in questa Rivista, n. 3/2008.

<sup>13</sup> Cfr, in tal senso, l'articolo 31.

<sup>14</sup> Così Corte cost. n. 37/2004 cit..

ulteriori provvedimenti che incidono sulle medesime (a partire dalla riforma fiscale su cui il Governo sta per chiedere una ulteriore delega al Parlamento)<sup>15</sup>.

Persistere nell'approccio per "compartimenti stagni", finora prevalente, rischia, infatti, di essere addirittura controproducente rispetto all'obiettivo di rendere il sistema tributario (e, più in generale, l'assetto della finanza pubblica) complessivamente più efficiente.

\* Dottore di ricerca in diritto pubblico presso l'Università di Torino e professore a contratto presso il Politecnico di Torino

---

<sup>15</sup> Cfr A. ZANARDI, *Occasione per dare coerenza al disegno*, in *Il Sole 24Ore*, 27 giugno 2011, pag. 3.