

## **Razionalizzazione della spesa farmaceutica e contributo regionale di solidarietà ambientale: prove tecniche (fallite) di “federalismo fiscale”**

di Dario Immordino

(in corso di pubblicazione in “*le Regioni*”, 2012)

1- Ad oltre dieci anni dalla riforma del 2001 il disegno di decentramento finanziario prefigurato dalle disposizioni costituzionali resta ancora largamente incompiuto. L'adozione degli otto decreti attuativi della legge 42/2009 non ha infatti completato il quadro degli adempimenti necessari alla costruzione del nuovo assetto del sistema di finanza pubblica, poiché la definizione di importanti profili del nuovo ordinamento finanziario viene rimandata ad ulteriori provvedimenti, e l'avvio a regime del sistema di perequazione è subordinato ad una fase di transizione della durata di cinque anni, non ancora avviata. Inoltre i diversi provvedimenti adottati negli ultimi mesi per far fronte all'emergenza finanziaria hanno introdotto rilevanti modifiche alla disciplina ed ai tempi di attuazione previsti dai decreti attuativi, alterando in certa misura il disegno originario<sup>1</sup>.

La riforma costituzionale sta entrando in vigore gradualmente, a scaglioni, attraverso un percorso incerto e discontinuo; nella fase transitoria le relazioni finanziarie tra i diversi livelli di governo sono governate da un regime provvisorio, caratterizzato dalla sostanziale continuità del sistema previgente, salvo qualche adattamento alle “nuove” regole disposto, con estrema prudenza, da parte della Corte costituzionale e dalla normativa più recente.

Intanto la crisi finanziaria ha indotto una ulteriore centralizzazione delle politiche finanziarie, “giustificata” dall'esigenza di tenere sotto controllo i conti pubblici e di soddisfare l'impellente necessità di acquisire nuove entrate da parte dell'erario centrale. Le scelte adottate dal legislatore statale in questi mesi continuano a seguire le stesse logiche del periodo precedente alla riforma costituzionale, e si sostanziano spesso in provvedimenti diretti a “manovrare dall'alto” la potestà tributaria e l'autonomia di spesa delle regioni e degli enti locali<sup>2</sup>, la cui reale consistenza appare molto lontana da quella prefigurata dalle disposizioni costituzionali.

Entro questi stretti margini i tentativi di emancipazione finanziaria delle regioni, volti al recupero di un certo margine di autonomia nella gestione della spesa e dei processi di risanamento finanziario e nella acquisizione delle entrate, incappano sovente in censure di illegittimità costituzionale.

---

<sup>1</sup> Ci si riferisce, ad esempio, alle misure che hanno anticipato al 2013 la possibilità delle regioni in disavanzo sanitario di aumentare l'aliquota base dell'addizionale IRPEF, a quelle che hanno modificato l'elenco delle funzioni fondamentali degli enti locali, alla attribuzione allo Stato di una quota del gettito dell'IMU (che in origine era interamente attribuito ai comuni), alle disposizioni (DI 138/2011e201/2011) che attribuiscono ai Comuni ulteriori margini di intervento, in termini di variazione di aliquota e previsione di deduzioni, sulle imposte sul reddito (addizionale Irpef) e sul patrimonio (Imu), alla reintroduzione della compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina precedentemente soppressa, alla centralizzazione dei flussi di cassa attraverso la riproposizione del sistema di tesoreria unica, alle modifiche in materia di tempi per la determinazione dei fabbisogni standard, alla introduzione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, agli interventi in materia di funzioni ed organi delle province che incideranno sulla determinazione delle entrate tributarie da attribuire agli enti di area vasta, alle modifiche in materia di fondo sperimentale di equilibrio e di fondo perequativo, alle recenti disposizioni sulla gestione e dismissione del patrimonio immobiliare pubblico che hanno reso necessarie modifiche alla disciplina originaria del cd federalismo demaniale ecc.

<sup>2</sup> Il riferimento è alle disposizioni della cd manovra salva Italia (dl 201/2011, convertito in l. 214/211) che hanno incrementato l'aliquota base dell'addizionale regionale all'Irpef e, sul versante della spesa, alle misure di contenimento dei costi che in questi anni hanno costantemente modificato gli obiettivi di sana gestione finanziaria e l'entità dei risparmi richiesti agli enti substatali

2. In questo contesto si inserisce la sentenza n. 33/2012, con la quale la Corte costituzionale affronta due dei profili centrali del nuovo assetto del sistema di finanza pubblica: i vincoli all'autonomia di spesa delle regioni impegnate nei piani di rientro dal deficit sanitario ed i confini della potestà tributaria regionale.

Sotto il primo profilo è noto che la sanità costituisce uno degli ambiti nevralgici del risanamento finanziario, perché la spesa relativa impegna mediamente circa il 70% del bilancio delle regioni e costituisce una delle cause principali degli sforamenti ai vincoli di equilibrio finanziario, che spesso sono stati ripianati attraverso trasferimenti a carico del bilancio statale, e quindi dell'intera collettività nazionale<sup>3</sup>.

Al fine di contenere la lievitazione dei costi sanitari le disposizioni legislative adottate negli ultimi anni fanno carico alle regioni che hanno accumulato disavanzi di gestione di adottare i provvedimenti necessari a ripianarli (adeguate riduzioni di spesa, aumenti automatici della pressione fiscale anche oltre la misura massima stabilita dalla normativa vigente, forme di compartecipazione dei cittadini al finanziamento delle prestazioni e dei servizi sanitari, adeguate misure di contenimento della spesa, meccanismi di distribuzione diretta dei farmaci<sup>4</sup>) e condizionano l'accesso alle risorse statali da parte delle regioni all'adozione di misure di controllo e di contenimento della spesa (adesione alle convenzioni in tema di acquisti di beni e servizi, rispetto degli obblighi informativi sul monitoraggio della spesa e dei vincoli previsti con il patto di stabilità interno, misure strutturali di contenimento della spesa sanitaria, stretto monitoraggio delle prescrizioni sanitarie, contenimento delle liste d'attesa, svolgimento degli accertamenti diagnostici in maniera continuativa ecc)<sup>5</sup>.

Per evitare che gli eccessi di spesa o di indebitamento di qualche ente possano pregiudicare l'equilibrio dell'intero sistema di finanza pubblica, le regioni in deficit sono sottoposte ai piani di rientro<sup>6</sup>, che consistono in percorsi controllati di

---

<sup>3</sup>Cfr R. BIN, *Verso il "federalismo fiscale" o ritorno al 1865?*, in questa Rivista, 2010, 721 - 726, G. FALCON, *Cosa attendersi e cosa non attendersi dal federalismo fiscale*, *ibidem*, 2008, 765-770. La situazione, però, in questi anni sta progressivamente migliorando. L'analisi della Corte dei conti dedicata al patto per la salute, contenuta nel rapporto sul coordinamento della finanza pubblica del 28 maggio 2012 (DEL.14/CONTR/12), certifica il risultato positivo - peraltro superiore alle aspettative - della riduzione della spesa sanitaria che, per la prima volta dopo anni di flessione, fa registrare un calo anche della sua incidenza sul PIL. Questa dinamica virtuosa viene attribuita, da un lato, all'adozione di misure di contenimento dei costi, dall'altro all'aumento delle entrate derivanti dalle compartecipazioni alla spesa a carico dei cittadini. Tuttavia, sebbene i progressi nei risultati economici siano evidenti, la magistratura contabile segnala che il settore sanitario continua a presentare troppe sacche di inefficienza e diffusi fenomeni di inappropriata organizzazione e gestione: a fronte di una progressiva crescita della cultura della responsabilizzazione, si riscontrano contraccolpi preoccupanti sul fronte della qualità, dell'efficacia e dell'appropriatezza delle cure e si ripresentano situazioni di squilibrio anche in realtà territoriali uscite da poco dai piani di rientro. Motivo per cui per tutti i sistemi regionali diventa indifferibile - sebbene con un livello di urgenza e di ampiezza differenti - l'obiettivo di una gestione più efficiente.

<sup>4</sup>Cfr art. 4, c. 3, d.l. 347/2001

<sup>5</sup>Le regioni hanno spesso contestato questo genere di disposizioni, ma la Corte in diverse occasioni ne ha escluso l'illegittimità costituzionale in base alla considerazione che si tratta di misure strumentali a «conseguire un migliore o più efficiente funzionamento del complessivo servizio sanitario» che peraltro non privano le regioni di « un adeguato spazio di esercizio delle proprie competenze nella materia della tutela della salute» (sentenza n. 98 del 2007).

<sup>6</sup>Con la legge finanziaria per il 2005 e l'intesa del 23 marzo dello stesso anno è stato introdotto l'obbligo, per le regioni inadempienti rispetto al vincolo del pareggio di bilancio (o rispetto ad altri obiettivi concordati), di proporre un piano e raggiungere un accordo con i ministeri dell'Economia e della Salute per il perseguimento dell'equilibrio economico. v. G. D'AURIA, *Gli Accordi Stato-Regioni sui "piani di rientro" dai disavanzi sanitari. Quali vincoli per il legislatore regionale?*, in *Il Foro italiano*, fasc. 10, 2010, col. 2644 ss., E. JORIO, *I piani di rientro del debito sanitario ed i rischi della legislazione dell'emergenza*, in *Sanità pubblica e privata*, n. 5, 2009, p. 10 ss., E. CARUSO - N. DIRINDIN, *Sanità: un decennio di contraddizioni e prove tecniche di stabilità*, in M.C. GUERRA - A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana. Rapporto 2010*, Bologna, Il Mulino, 2010, p. 223 ss., E. INNOCENTI, *Il finanziamento della spesa sanitaria nella recente giurisprudenza*

riconduzione dei costi a livelli fisiologici, assistiti da stringenti vincoli alle politiche di spesa, e garantiti attraverso la previsione di articolati sistemi di monitoraggio e controllo sul conseguimento degli obiettivi<sup>7</sup> e di un rigido apparato sanzionatorio<sup>8</sup>, e mediante l'attribuzione allo Stato di poteri sostitutivi esercitabili in caso di inottemperanza<sup>9</sup>.

I piani di rientro mirano in particolare a conciliare equilibrio finanziario ed erogazione dei Livelli Essenziali di Assistenza<sup>10</sup>, promuovendo azioni incisive di miglioramento dell'efficienza e dell'appropriatezza delle prestazioni, che consentano di accrescere la qualità e l'efficacia dei servizi e di assicurare una loro più equilibrata fruizione, in modo da garantire un'adeguata quantità e qualità delle cure e

---

*costituzionale: tra tutela della salute, coordinamento della finanza pubblica e (in)attuazione dell'art. 119 Cost., in Le Regioni, n. 3, 2008, p. 585 s.,*

7 Un grande contributo in termini di quantità e qualità di dati disponibili, ma soprattutto di chiarezza ed intelligibilità degli stessi, è atteso dall'applicazione delle misure sulla "certificabilità" dei bilanci aziendali e consolidati (Patto per la Salute 2010-2012) e delle regole in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi recate dal d.lgs. n. 118 del 2011, che dedica specifiche disposizioni alla contabilità sanitaria. In questo ambito le innovazioni principali consistono nella definizione di un sistema di principi contabili e di un modello di bilancio delle aziende sanitarie uniforme a livello nazionale, nell'arricchimento delle informazioni contabili sotto il profilo finanziario e patrimoniale, e soprattutto nella introduzione di regole che rendono più chiaro e trasparente il rapporto tra il bilancio delle aziende e quello delle regioni. L'obiettivo è di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle risorse ulteriori stanziare dalle Regioni. In questo contesto risultano particolarmente significative le regole concernenti la redazione di un bilancio consolidato del Servizio sanitario regionale da predisporre in base ad uno schema comune e la definizione di un set di indicatori di risultato connessi ai programmi di bilancio finalizzato a superare la scarsa trasparenza dei processi di definizione dei bilanci aziendali. Nel corso del 2011 è stato avviato l'iter procedurale per l'adozione dei primi documenti afferenti i principi contabili relativi all'implementazione e alla tenuta della contabilità di tipo economico-patrimoniale della gestione sanitaria accentrata

8 L'art. 2, c. 68, lett. b) 1191/2009 e l'art. 1, c 174 1. 311/2004 dispongono l'incremento automatico delle aliquote fiscali al livello massimo previsto dalla legislazione vigente, al blocco del turn-over e al divieto di effettuare spese non obbligatorie a carico delle regioni che non ottemperano alle prescrizioni normative (tra cui ad esempio l'obbligo del mantenimento dell'equilibrio di bilancio e della garanzia della copertura in caso di disavanzo, il miglioramento della qualità dei dati contabili, il rispetto degli obblighi di carattere informativo e di adozione della contabilità analitica per centri di costo; l'obbligo di accantonamento delle risorse relative ai costi derivanti dal rinnovo dei contratti per il personale; il rispetto di specifiche disposizioni su talune delle principali voci di spesa come personale (contenimento dei costi), farmaceutica (rispetto dei tetti) e beni servizi (adesione alle convenzioni Consip); l'ottemperanza allo standard nazionale dei posti letto; il rispetto del Patto di stabilità interno; l'erogazione dei LEA e l'adozione di altri provvedimenti per il miglioramento dell'efficienza delle prestazioni quali la riduzione delle liste di attesa e il miglioramento dell'appropriatezza; l'adeguamento alla normativa nazionale in materia di Tessera sanitaria; il rispetto di ulteriori obblighi in materia di assistenza domiciliare e residenziale, cure palliative, decadenza e confermabilità dei Direttori Generali delle Aziende Sanitarie, edilizia sanitaria). Per le regioni che hanno l'obbligo di predisporre il Piano di rientro è prevista la sospensione dei trasferimenti erariali a carattere non obbligatorio, la decadenza dei Direttori Generali, amministrativi e sanitari degli enti del SSR e dell'assessorato alla sanità e il super-incremento delle aliquote fiscali (ulteriore 0,15% di IRAP e ulteriore 0,30% di addizionale IRPEF). In caso di inottemperanza al piano di rientro per le regioni già commissariate è prevista la nomina, da parte del Presidente del Consiglio dei Ministri, di uno o più Commissari ad acta per l'adozione degli atti indicati nel Piano e non realizzati (articolo 2, comma 84, della legge finanziaria 2010).

9L'ultimo rapporto sul Patto salute 2011 segnala in particolare che, grazie all'efficacia degli interventi adottati in questi anni (e soprattutto alla definizione di un meccanismo di monitoraggio attento sia a garantire la copertura de disavanzi, che a prevedere interventi in grado di contrastare l'emergere di squilibri strutturali) anche nelle regioni impegnate nei piani di rientro si avvertono segnali di cambiamento verso una maggiore responsabilizzazione delle gestioni, ed anzi sono soprattutto questi enti ad aver migliorato in misura più consistente il risultato di gestione del sistema sanitario, passando da un disavanzo di poco meno di 2 miliardi nel 2010 ad uno di 1,2 miliardi con una flessione di quasi il 37 per cento. Un risultato a cui fa eccezione la sola Calabria. Più in generale la Corte dei conti evidenzia che quella sperimentata in questi anni dal settore sanitario rappresenti l'esperienza più avanzata e più completa di quello che dovrebbe essere un processo di revisione della spesa (cd spending review). Da settore in squilibrio strutturale di cui era difficile prevedere la dinamica della

dell'assistenza utilizzando l'ammontare di risorse stabilito <sup>11</sup>.

3. Con la sentenza 33/2012 la Corte si pronuncia sulla questione di legittimità costituzionale di una norma regionale finalizzata alla razionalizzazione della spesa farmaceutica.

In particolare la pronuncia origina dalla impugnazione da parte dello Stato del comma 5 dell'art. 19 della legge della Regione Molise n. 3 del 2010, laddove veniva disposto che: « Ai fini del controllo e della regolazione della spesa farmaceutica e dell'uso appropriato dei farmaci, la Regione promuove le attività di informazione scientifica indipendente attraverso l'utilizzo di profili professionali previsti dalla legislazione nazionale vigente».

La difesa erariale denuncia la violazione dell'art. 117.3 Cost, a causa del contrasto della disciplina impugnata con i principi di coordinamento della finanza pubblica dettati dalla legge statale, ed in particolare dall'art. 2, comma 88, della legge n. 191/2009, che dispone il blocco automatico del *turn over* del personale del servizio sanitario regionale fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in corso ed il divieto di effettuare spese non obbligatorie per il medesimo periodo, nonché la nullità degli atti emanati e dei contratti stipulati in violazione del divieto.

Dette disposizioni, in quanto finalizzate a garantire l'equilibrio di bilancio - con particolare riferimento ad uno degli ambiti più problematici dell'intero sistema finanziario - costituiscono principi di coordinamento della finanza pubblica, cui devono attenersi tutti gli enti istituzionali. Ai sensi dell'art. 117.3, il potere di coordinamento deve essere esercitato solo attraverso una disciplina di principio, cioè prescrivendo obiettivi (ad esempio, il contenimento della spesa), ma non imponendo nel dettaglio le modalità e gli strumenti concreti da utilizzare per realizzarli<sup>12</sup>. Di conseguenza il legislatore statale dovrebbe limitarsi a fornire indicazioni non vincolanti su come realizzare economie di spesa e migliorare l'efficienza gestionale, o tutt'al più ad imporre vincoli generali sul volume complessivo della spesa o sui saldi di bilancio (indebitamento netto, fabbisogno, ricorso al mercato). Ma per conseguire l'equilibrio

---

spesa, quello sanitario oggi testimonia i risultati, seppur gradualmente, che è possibile conseguire nella definizione di una cultura della gestione con la collaborazione tra livelli di governo anche negli anni di crisi.

<sup>10</sup> L'obiettivo è quello di bilanciare le esigenze di garantire egualmente a tutti i cittadini, e salvaguardare sull'intero territorio nazionale, il diritto fondamentale alla salute, nella misura più ampia possibile, e di rendere compatibile la spesa sanitaria con la limitatezza delle disponibilità finanziarie che è possibile ad essa destinare, nel quadro di una programmazione generale degli interventi da realizzare in questo campo (v. tra le molte, sentenze n. 203 del 2008, n. 257 del 2007, n. 279 del 2006, n. 200 del 2005). Sul contemperamento tra diritto alle prestazioni sanitarie e interesse finanziario, in dottrina fra gli altri *S. Holmes - C.R. Sunstein, Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, Tr.it. Bologna, Il Mulino, 2000, L. Antonini, *Competenza, finanzia - mento e accountability in ordine alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni dei diritti civili e sociali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2003, pp 70 e ss; *C. De Vincenti, Obiettivi di Welfare e compatibilità economica*; *P. Giarda, A. Petretto, G. Pisauero, S. Lorenzini, C. Vignocchi, Elementi per una politica di governo della spesa pubblica*, in *T. Boeri, R. Faini, A. Ichino, G. Pisauero, C. Scarpa (a cura di), Oltre il declino*, Il Mulino, Bologna, 2005, *G. Muraro, Federalismo fiscale e sanità, in Il futuro dei sistemi di welfare nazionali fra integrazione europea e decentramento regionale*, SIEP 2002; *M. Grillo, Diritto alla salute e vincolo delle risorse*; *C. Bresciani, Il concetto di giustizia distributiva e il problema della ripartizione equa delle risorse in sanità*, in *Etica, risorse economiche e sanità*, Giuffrè; *Zamagni, Sui presupposti economici e politico/filosofici di un nuovo universalismo sanitario*, in Donati P., *Lo Stato sociale in Italia, Perché un rapporto sul welfare?*, Milano, 1989.

<sup>11</sup> A tal proposito il Rapporto della Corte dei conti segnala che una gestione più efficiente delle risorse in sanità sarà indispensabile per rendere il livello della spesa compatibile con un profilo programmatico che, per i prossimi anni, assume ipotesi estremamente contenute di crescita della spesa sanitaria. Le stime contenute nel DEF 2012-2015 prevedono, infatti, un incremento della spesa al 2013 di quasi 5 miliardi inferiore a quello previsto a dicembre scorso e che scontava gli effetti delle manovre estive (-2,5 miliardi nel 2012 e -5,0 miliardi nel 2013). Una previsione che, oltre a proiettare sugli esercizi successivi al 2011 il miglioramento del risultato ottenuto nell'anno, già ipotizza una ulteriore riduzione di poco meno di 2 miliardi della spesa sanitaria.

<sup>12</sup> Cfr sentt. nn. n. 94 del 2009, nn. 120 e 289 del 2008, 169 e 412 del 2007, 88 del 2006, 449 e 417 del 2005, 390, 36 e 4 del 2004, 376/2003

finanziario non basta stabilire gli obiettivi di contenimento della spesa: bisogna garantirne la realizzazione. Secondo la Corte, gli obiettivi di razionalizzazione della spesa pubblica possono essere conseguiti solo se vengono fissati precisi limiti che devono necessariamente tradursi in cifre per acquistare effettività, e non ridursi a mere indicazioni di massima inidonee a conseguire i risultati voluti e imposti dall'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea". Motivo per cui i principi di coordinamento della finanza pubblica comprendono anche le «norme puntuali adottate dal legislatore per realizzare in concreto la finalità del coordinamento finanziario, che per sua natura eccede le possibilità di intervento dei livelli territoriali sub-statali»<sup>13</sup>. A condizione che il legislatore statale eserciti i suoi poteri "in modo consono all'esistenza di sfere di autonomia costituzionalmente garantite". Di conseguenza devono ritenersi compresi nell'ambito dei principi di coordinamento della finanza pubblica tutti gli strumenti necessari a garantire il conseguimento degli obiettivi di buon andamento del sistema finanziario, e quindi anche le norme dettagliate come quelle che impongono limiti complessivi alla crescita della spesa corrente, oppure vincoli a quelle voci di costo di consistenza "non trascurabile, che costituiscono frequenti e rilevanti cause del disavanzo pubblico", come ad esempio la spesa per il personale e quella per consumi intermedi<sup>14</sup>.

E lo Stato può esercitare questi poteri anche negli ambiti di competenza, sia concorrente che residuale, delle regioni<sup>15</sup>. Posto, infatti, che l'equilibrio finanziario deve essere conseguito realizzando risparmi e forme di contenimento della spesa in tutti gli ambiti dell'attività pubblica, le misure statali di coordinamento possono incidere anche su materie di competenza regionale, ove tali disposizioni siano poste "nell'esercizio e nei limiti della competenza a dettare principi in materia di coordinamento della finanza pubblica". Ciò vale a maggior ragione per la spesa sanitaria: posto infatti che il diritto alla salute spetta ugualmente a tutti i cittadini e va salvaguardato sull'intero territorio nazionale, gli oneri necessari alla erogazione dei servizi e delle prestazioni pubbliche vanno costantemente adeguati alle risorse organizzative e finanziarie disponibili in un dato momento e si prestano quindi ad essere tendenzialmente manovrati, in qualche misura, dal legislatore statale<sup>16</sup>, "sulla base di quella valutazione comparativa delle esigenze generali" ad esso riservata.

Sicché anche le disposizioni che dispongono il divieto di assunzioni e di nuove spese non obbligatorie a carico delle regioni impegnate nel percorso di rientro dai deficit sanitari possono considerarsi « espressione di un principio fondamentale diretto al contenimento della spesa pubblica sanitaria e, dunque, espressione di un correlato principio di coordinamento della finanza pubblica»<sup>17</sup>, in quanto attraverso questi vincoli

---

13 Cfr sentenze n. 237 del 2009 e 417 del 2005 A BRANCASI, *La finanza regionale e locale nella giurisprudenza costituzionale sul nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Diritto pubblico* 2007, A. BRANCASI, *Coordinamento finanziario ed autoqualificazione di principi fondamentali*, in *Giur. Cost.* 2009, 4534 ss, G. DELLA CANANEA, *Il coordinamento della finanza pubblica alla luce dell'Unione economica e monetaria (nota a Corte costituzionale n. 4/2004)*, in *Giur. Cost.* 2004, 77 ss., D. IMMORDINO, *L'autonomia finanziaria a dieci anni dalla riforma costituzionale*, in *Le Regioni*, 2011, 415 e ss.

14 E quando le esigenze di coordinamento lo richiedano lo stato può ricorrere anche all'esercizio di poteri di ordine amministrativo, di regolazione tecnica, di rilevazione di dati e di controllo. Di conseguenza l'autonomia finanziaria delle regioni può essere legittimamente limitata non solo da disposizioni di legge dettagliate ben oltre il limite consentito alle disposizioni di principio, ma addirittura da regolamenti amministrativi, con il solo limite che il conferimento agli apparati centrali di funzioni amministrative non consenta agli uffici che ne sono titolari di "adottare determinazioni discrezionali che possano concretarsi in trattamenti di favore o di sfavore".

15 Cfr sentt. 237 del 2009 e 417 del 2005

16 Cfr, tra le tante, sentt nn. 203 del 2008, 193 e 98 del 2007

17 In questi casi l'obiettivo del legislatore statale, non è di regolamentare i profili organizzativi e gestionali del servizio sanitario, affidati all'intesa e alle successive determinazioni delle Regioni, ma, invece, di indurre queste ultime ad operare su tale terreno, allo scopo primario di razionalizzare le voci di spesa, ovvero di introdurre ulteriori forme di finanziamento per farvi fronte.

il legislatore statale persegue l'obiettivo di contenere entro limiti prefissati una frequente causa del disavanzo pubblico, quale la spesa sanitaria, che ha rilevanza strategica ai fini dell'attuazione degli obiettivi di equilibrio finanziario e concerne un "non trascurabile aggregato della spesa complessiva". In tal senso la giurisprudenza costituzionale ha chiarito che «l'autonomia legislativa concorrente delle Regioni nel settore della tutela della salute ed in particolare nell'ambito della gestione del servizio sanitario può incontrare limiti alla luce degli obiettivi della finanza pubblica e del contenimento della spesa»<sup>18</sup>, ed ha ripetutamente qualificato come principi di coordinamento della finanza pubblica le norme statali che perseguono in vario modo la finalità di contenimento della spesa sanitaria<sup>19</sup>, compreso l'art. 2, comma 88, legge n. 191 del 2009<sup>20</sup>.

Si è in tal modo delineato un quadro complessivo nell'ambito del quale allo Stato compete la indicazione degli obiettivi di equilibrio finanziario e delle misure dirette a garantire la sostenibilità finanziaria del sistema sanitario, anche attraverso l'imposizione di vincoli stringenti a macrocategorie di spesa, mentre le regioni possono esercitare la propria competenza normativa ed amministrativa individuando nuove ed autonome forme di gestione che consentano il raggiungimento degli obiettivi indicati dalla legge statale. In altri termini le misure di contenimento della spesa imposte dalla legge statale costituiscono una sorta di "livelli essenziali di sana gestione finanziaria" che le regioni possono ulteriormente sviluppare, attraverso interventi aggiuntivi di razionalizzazione dei costi, ma non ridurre.

Questi margini di autodeterminazione possono essere ulteriormente ristretti per le regioni impegnate nei piani di rientro dal deficit sanitario, che per tutta la durata del percorso di risanamento perdono una quota consistente della propria autonomia (legislativa ed amministrativa) in merito alla definizione delle scelte organizzative concernenti la strutturazione del sistema sanitario e l'erogazione delle prestazioni, e dispongono di margini di decisione ancora più ridotti su come conseguire gli obiettivi di contenimento e razionalizzazione della spesa, soprattutto con riferimento agli ambiti di spesa nevralgici e più problematici. L'accumulo di rilevanti disavanzi origina infatti da una spesa fuori controllo ed evidenzia una certa inaffidabilità nella gestione amministrativa e finanziaria di un ente, che giustifica una ulteriore compressione dell'autonomia di spesa rispetto agli enti *in bonis*, attraverso l'imposizione di vincoli più stringenti da parte della legge statale.

4 - Su queste basi la Corte dichiara illegittima la disposizione regionale impugnata perché, consentendo il reclutamento di nuove unità di personale, e quindi una nuova spesa vietata dalla normativa statale in materia, viola l'art. 117, comma terzo, Cost., che assegna allo Stato il potere di coordinamento della finanza pubblica.

La regione Molise, infatti, rientra tra quelle che hanno sottoscritto l'accordo con lo Stato per il rientro dai *deficit* sanitari<sup>21</sup>, e come tale è soggetta al divieto di reclutare personale del personale del servizio sanitario regionale fino al 31 dicembre 2012 e di

---

<sup>18</sup>Cfr sentt 193/2007 e 91/2012

<sup>19</sup> V. sentt nn. 100 e 40 del 2010, 94 del 2009

<sup>20</sup>Cfr sent. 77/2011

<sup>21</sup> Detto accordo – la cui attuazione costituisce condizione per la rinnovata attribuzione del finanziamento statale – comporta, tra l'altro, l'impegno da parte delle Regioni interessate a procedere ad una ricognizione delle cause dei disavanzi e ad elaborare un programma operativo di riorganizzazione, riqualificazione o di potenziamento del servizio sanitario regionale, nella prospettiva di individuare gli interventi necessari al perseguimento dell'equilibrio economico, nel rispetto dei livelli essenziali di assistenza sanitaria. Con i Programmi Operativi 2011-2012 la regione Molise ha previsto interventi in materia di *governance* e riqualificazione della rete ospedaliera e di assistenza territoriale; misure per la razionalizzazione della gestione del personale e degli acquisti di beni e servizi e per il contenimento della spesa farmaceutica. Sono stati inoltre programmati interventi per la gestione delle forniture dalle strutture private accreditate.

effettuare spese non obbligatorie per il medesimo periodo. Solo qualora il rispetto degli obiettivi intermedi venga conseguito con risultati quantitativamente migliori rispetto a quelli previsti dal piano di rientro, nell'esercizio successivo è possibile attenuare detti vincoli all'autonomia di spesa per la quota corrispondente al miglior risultato ottenuto. Mentre nel caso del Molise il Tavolo degli adempimenti ed il Comitato permanente per l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) hanno verificato la persistenza di una grave situazione finanziaria, determinata dai ritardi nell'attuazione del piano di rientro e dall'insufficienza dei programmi operativi 2010 e della rete ospedaliera<sup>22</sup>. Di conseguenza resta ferma l'esigenza di proseguire il piano di rientro - secondo programmi operativi coerenti con gli obiettivi finanziari programmati - nonché le relative azioni di supporto contabile e gestionale, e la regione non può quindi derogare al blocco delle assunzioni fino al 31 dicembre 2012.

In effetti la norma regionale impugnata era finalizzata al controllo ed alla regolazione della spesa farmaceutica (una delle più rilevanti voci di costo del settore), ed a garantire l'uso appropriato dei farmaci: obiettivi coerenti con le finalità di risanamento del bilancio regionale, ed anzi strumentali al contenimento ed alla razionalizzazione dei costi a carico del servizio sanitario. Ma questi condivisibili obiettivi venivano perseguiti con modalità non consentite, e cioè attraverso il ricorso a figure professionali previste dalla legge statale, e quindi a nuove unità di personale. E non importa che le disposizioni regionali censurate non prevedessero vere e proprie assunzioni, giacché la sola possibilità di effettuarle contrasta con il divieto assoluto di reclutamento di personale (indipendentemente dalla forma giuridica: assunzioni, collaborazioni ecc) gravante sulle regioni sottoposte a piani di rientro come il Molise<sup>23</sup>. Per giungere alla declaratoria di illegittimità della disciplina impugnata la Corte non deve neanche entrare nel merito della coerenza e strumentalità delle misure di contenimento e razionalizzazione delle spesa introdotte dal legislatore molisano rispetto al conseguimento degli obiettivi di equilibrio finanziario, dato che la regione Molise non può gestire da sé il percorso di risanamento finanziario decidendo autonomamente le soluzioni organizzative da adottare per conseguire gli obiettivi prescritti, ma deve sottostare ai vincoli imposti dalla legge statale ed a quelli derivanti dagli accordi sottoscritti con lo Stato<sup>24</sup>. Sicché la legittimità delle misure di contenimento e razionalizzazione delle spesa introdotte dal legislatore molisano va valutata in relazione a detti parametri, indipendentemente dalla astratta convenienza ed economicità della scelta di razionalizzare la spesa farmaceutica promuovendo

---

22 La verifica annuale per il 2010 ha confermato, aggravandole, le precedenti previsioni sul disavanzo della gestione sanitaria in Molise. La perdita di esercizio ha raggiunto i 57 milioni, cui si sono aggiunti 55 milioni di perdite derivanti da esercizi precedenti, nonché rischi per 12 milioni. Il gettito fiscale aggiuntivo e la rideterminazione delle entrate pregresse hanno assicurato solo un parziale copertura (23 milioni) che ha portato la perdita complessiva non coperta a 119,783 milioni di euro. Il verbale congiunto del tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali e del comitato permanente per la verifica dei livelli essenziali di assistenza attribuisce un peso rilevante sul risultato negativo al "ritardo dell'azione commissariale nel conseguire i cambiamenti strutturali necessari per la razionalizzazione del servizio sanitario regionale", nonché al "peggioramento nella tenuta delle scritture contabili conseguenti alla mancata positiva gestione del passaggio dai quattro sottosistemi di contabilità al sistema unico ASREM". Alla luce delle complessive criticità, sono stati ritenuti non verificati i presupposti per erogare alla regione le spettanze residue l'accesso ai fondi FAS per consentire la copertura del disavanzo a tutto il 2009. (Corte dei conti, Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica, Del. 28/2011)

23 Nell'analisi dedicata al Patto della salute con particolare riferimento alla regione Molise la Corte dei conti ha segnalato che permangono situazioni di criticità riguardo al personale, rispetto a cui risultano adottati provvedimenti in contrasto con il piano di rientro, per quanto riguarda in particolare il blocco del turn over e i comandi.

24 Sui limiti all'autonomia regionale delle regioni impegnate nei piani di rientro v. E. GRIGLIO, *la legislazione regionale alla prova dei piani di rientro dai disavanzi sanitari*, in *Rivista AIC*, 2/2012, G. D'AURIA, *Gli Accordi Stato-Regioni sui "piani di rientro" dai disavanzi sanitari. Quali vincoli per il legislatore regionale?*, in *Il Foro italiano*, fasc. 10, 2010, col. 2644 ss

specifiche attività di informazione scientifica anche attraverso il ricorso a nuove unità di personale

5 - La seconda questione affrontata nella sentenza in commento concerne l'ambito della potestà tributaria regionale, e nello specifico la possibilità di tassare autonomamente la raccolta, la coltivazione e il commercio dei tartufi freschi o conservati destinati al consumo.

In particolare la pronuncia ha ad oggetto la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 41, lettera o), della legge reg. Molise n. 2 del 2011 che istituiva un contributo annuale per gli interventi di sostenibilità ambientale regionale» pari a 3.000 euro, dovuto ai fini del rilascio e della convalida annuale del tesserino di idoneità per la raccolta dei tartufi, unitamente alla tassa di concessione regionale (dell'importo di 100 euro). Detto contributo poteva essere "assolto da parte dei residenti nella Regione Molise mediante la fornitura, nel corso dell'anno solare di riferimento, di prestazioni di servizio a finalità collettiva rivolti al miglioramento dell'ambiente e del paesaggio, le cui modalità sono definite con deliberazione della Giunta regionale".

Ai sensi dell'art. 8 del dlgs 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) le tasse sulle concessioni regionali sono trasformate in tributi propri delle regioni, che le stesse possono quindi disciplinare liberamente, in armonia con la Costituzione e nel rispetto dei principi di coordinamento del sistema tributario e delle regole comunitarie. Ma la norma impugnata risulta adottata in una fase precedente la regionalizzazione del tributo in questione, sicché il giudizio sulla sua legittimità si svolge con riferimento al contesto giuridico-normativo precedente, ed in particolare all'art. 17 della legge 16 dicembre 1985, n. 752 (Normativa quadro in materia di raccolta, coltivazione e commercio dei tartufi freschi o conservati destinati al consumo), che autorizza le Regioni ad istituire una tassa di concessione regionale annuale per il rilascio del tesserino che abilita alla ricerca e alla raccolta del tartufo, da cui ricavare i mezzi finanziari necessari a garantire la tutela e la valorizzazione del patrimonio tartufigeno pubblico e la realizzazione delle finalità previste dalle leggi regionali.

L'istituzione del contributo regionale di solidarietà ambientale viene censurata per contrasto con gli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119 Cost., che rimettono all'esclusiva competenza legislativa statale la materia del sistema tributario dello Stato e riconoscono alle Regioni "autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica". Ulteriori profili di illegittimità costituzionale vengono contestati con riferimento alla violazione degli artt. 3, 23 e 53 Cost, nella misura in cui la norma censurata impone un tributo che non è previsto in altre parti del territorio nazionale, così trattando diversamente situazioni soggettive identiche; prevede che la prestazione alternativa al pagamento del tributo sia determinata con delibere della Giunta regionale e, dunque, mediante atti di natura amministrativa e non legislativa; introduce una forma impositiva completamente svincolata dalla capacità reddituale del contribuente.

La Corte accoglie le censure relative alla violazione della disciplina costituzionale sul riparto di competenza in materia tributaria e della riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte. Sotto il primo profilo la motivazione è netta e sintetica: l'art. 17 della legge n. 752 del 1985 autorizza le Regioni ad istituire solamente una tassa di concessione regionale per il rilascio del predetto tesserino, senza prevedere la possibilità di ulteriori forme di imposizione; di conseguenza l'istituzione del contributo di solidarietà molisano viola la competenza esclusiva statale in materia di sistema tributario e contabile dello Stato stabilita dall'art. 117, secondo

comma, lettera e), della Costituzione. La Corte non si preoccupa di ricostruire l'assetto della potestà tributaria in relazione al tributo in questione né fa alcun riferimento al più recente precedente in materia, la sentenza n. 297/2003, con la quale aveva rigettato la questione di legittimità costituzionale di una disposizione regionale che aveva abolito la tassa sulla raccolta e sul prelievo dei tartufi sulla base della considerazione che stessa deve considerarsi «tributo proprio della regione»<sup>25</sup>.

Sicché a prima vista la sentenza in commento, dichiarando la violazione della competenza esclusiva statale in materia di sistema tributario dello Stato, sembrerebbe sancire una retrocessione della tassa sui tartufi da tributo proprio regionale a tributo statale. Tuttavia, al di là della comunanza dell'ambito impositivo controverso (il prelievo sui tartufi), le due pronunce affrontano fattispecie differenti e, di conseguenza, non è possibile considerare la seconda come un *revirement* rispetto al precedente orientamento.

Nella vicenda oggetto della sent. 297/2003 lo Stato aveva impugnato una norma regionale che sopprimeva la tassa sui tartufi, lamentando la violazione dell'art. 119 Cost: di fronte a quella specifica contestazione, la Corte rilevava che la normativa regionale non aveva ecceduto i limiti dell'autorizzazione legislativa statale, poiché la soppressione rientra tra le prerogative che devono necessariamente essere riconosciute ad un ente titolare del gettito di un dato tributo. L'assunto di fondo è che una volta istituita, la tassa di concessione sui tartufi costituisce un "tributo proprio regionale", di cui ogni regione può disporre liberamente nei limiti consentiti dalla legge dello Stato, anche sopprimendolo. D'altra parte, ai sensi dell'art. 17 della citata legge 752/1985, l'istituzione di detto tributo costituisce una facoltà riconosciuta alle regioni al fine di far conseguire loro i mezzi necessari per la realizzazione dei fini ivi previsti, sicché come i legislatori regionali possono rinunciare al gettito relativo non istituendo la tassa allo stesso modo possono anche abolirla.

La norma oggetto della sentenza 33/2012, invece, istituiva un tributo diverso: un contributo di solidarietà annuale dell'importo di 3.000 euro finalizzato a finanziare interventi di sostenibilità ambientale regionale. L'illegitimità della disciplina molisana deriva dal fatto che la regione, sulla base della autorizzazione ad istituire la tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi così come prevista dalla legge statale, abbia istituito anche un tributo diverso, non autorizzato.

Dal "combinato disposto" delle due pronunce si ricava che, sino alla regionalizzazione delle tasse di concessione regionale disposta dal dlgs 68/2011, il tributo in questione doveva considerarsi una forma di prelievo geneticamente statale ceduta alle regioni, che attraverso la legge n. 752/1985 venivano autorizzate ad istituirla. Si trattava insomma di una sorta di "tributo proprio autorizzato", che le leggi regionali potevano disciplinare nei limiti consentiti dal "cedente" relativi, ad esempio, alle modalità di riscossione<sup>26</sup> ed ai soggetti passivi<sup>27</sup>. Sicché, entro i limiti dell'autorizzazione legislativa, la tassa sulla raccolta dei rifiuti poteva considerarsi un tributo proprio delle regioni, che le stesse potevano eventualmente anche sopprimere; superati detti limiti la normativa regionale doveva ritenersi illegittima.

La piattaforma ermeneutica su cui poggia la sentenza in commento non appare dunque in contrasto con la precedente ricostruzione della competenza a disciplinare

---

25 Si tratta dell'art. 5, comma 3, della medesima legge regionale n. 18 del 2002, della legge della Regione Veneto 9 agosto 2002, n. 18 (Disposizioni in materia di gestione dei tributi regionali), che ha abolito il tributo in considerazione «dell'esiguità dell'introito derivante (*dal tributo stesso*) rapportato ai costi di gestione amministrativa», e dichiarato estinti i crediti relativi alla medesima tassa ed alle connesse sanzioni ancora dovuti.

26 Ai sensi dell'art. 17 della citata legge 752/1985 il versamento doveva essere effettuato in modo ordinario sul conto corrente postale intestato alla tesoreria della regione

27 La tassa di concessione non poteva applicarsi ai raccoglitori di tartufi su fondi di loro proprietà o, comunque, da essi condotti, né ai raccoglitori consorziati, che esercitano la raccolta sui fondi di altri appartenenti al medesimo consorzio

la tassa sulla raccolta dei tartufi, ma quel che suscita perplessità è l'indicazione del parametro violato dalla disciplina molisana: l'art. 117, c.2, lett. e), concernente la competenza esclusiva statale in materia di sistema tributario dello Stato.

Nel caso di specie, infatti, l'illegittimità della norma regionale non deriva dalla violazione dei limiti imposti dalla legge statale nella disciplina della tassa sui tartufi, ma dalla istituzione di una nuova forma di prelievo: un tributo di scopo destinato a finanziare interventi di sostenibilità ambientale. Nel nuovo assetto costituzionale l'istituzione di questo genere di tributi non necessita dell'autorizzazione statale, ma può trovare fondamento nella potestà tributaria autonoma conferita alle regioni dall'art. 119 Cost. Di conseguenza lo sconfinamento dei limiti della potestà tributaria regionale non può derivare dall'invasione della competenza esclusiva dello Stato, ma semmai dall'indebito esercizio del potere impositivo spettante alla regione.

La legge regionale Molise 2/2011, infatti, ha istituito il contributo di solidarietà molisano nel febbraio 2011, prima cioè della emanazione della disciplina statale sui principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario (adottata con il dlgs n. 68 del 6 maggio 2011) che, secondo il costante orientamento della giurisprudenza costituzionale, doveva ritenersi condizione essenziale per l'esercizio del potere delle regioni di creare nuove forme di prelievo. In difetto di tale indispensabile cornice doveva ritenersi preclusa ai legislatori regionali la possibilità di istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato. Ciò perché "l'attuazione delle disposizioni costituzionali concernenti l'autonomia tributaria regionale e locale richiede come necessaria premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, deve non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche 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>28</sup>. Di conseguenza, durante la fase transitoria dell'attuazione delle disposizioni costituzionali le regioni potevano disciplinare i tributi esistenti soltanto alle condizioni e nei limiti espressamente fissati dal legislatore statale, mentre la possibilità di ideare nuove forme di prelievo restava confinata entro gli ambiti impositivi non occupati dallo Stato, a condizione che si trattasse comunque di tributi in armonia con la Costituzione e coerenti con i vigenti principi dell'ordinamento tributario<sup>29</sup>. In quella fase, pertanto, doveva ritenersi preclusa ai legislatori regionali la possibilità di assoggettare autonomamente a tassazione la raccolta dei tartufi, presupposto già occupato dallo Stato, del quale le regioni potevano disporre esclusivamente nei limiti consentiti dalla legge 752/1985, e cioè per istituire la tassa ivi prevista.

Sotto questo profilo, pertanto, l'illegittimità del contributo di solidarietà molisano deriva dalla sua genesi prematura, giacché in carenza della necessaria disciplina statale di coordinamento, l'istituzione di un tributo gravante sullo stesso presupposto già assoggettato a prelievo dallo Stato viola il divieto di doppia imposizione, principio di coordinamento in senso stretto individuato in via interpretativa dalla giurisprudenza costituzionale e transitoriamente applicabile fino all'emanazione di un'apposita legge statale in materia.

In effetti anche in seguito all'adozione della disciplina statale di coordinamento del sistema tributario la potestà tributaria regionale sarà soggetta al divieto di doppia imposizione, giacché ai sensi dell'art. 7 della legge n. 42/2009, le regioni potranno istituire tributi propri autonomi esclusivamente su presupposti non assoggettati a

<sup>28</sup> Secondo la Corte, infatti, i principi ordinatori del sistema tributario non assolvono ad una funzione meramente « correttiva », *ex post*, dell'esercizio della potestà normativa da parte dei diversi livelli ordinamentali, ma ne costituiscono la necessaria premessa in quanto, oltre a limitarne l'ambito materiale di esplicazione (attraverso la ripartizione dei potenziali presupposti economici assoggettabili ad imposizione) servono anche a disciplinarne l'esercizio in coerenza con il modello costituzionale emergente dagli artt. 3, 23 e 53 Cost.

<sup>29</sup> Cfr sent. 102/2008

prelievo da parte dello Stato<sup>30</sup>. Sicché anche nel sistema tributario a regime deve considerarsi preclusa alle regioni la possibilità di “duplicare” la tassa sulla raccolta e sul prelievo dei tartufi, ferma restando la possibilità di quantificarne liberamente l'importo, in virtù della regionalizzazione del tributo disposta dal dlgs 68/2011.

In ogni caso l'illegittimità del prelievo molisano deriva, oltre che dalla violazione dei confini della potestà tributaria regionale, anche dal contrasto con l'art. 23 Cost., il quale impone che ogni prestazione personale o patrimoniale sia prevista per legge.

Sotto questo profilo, la Corte dichiara illegittima la disciplina impugnata perché rinvia l'individuazione delle prestazioni alternative a quella patrimoniale dovute ai fini del rilascio del patentino per la raccolta dei tartufi ad un provvedimento della Giunta regionale (e quindi ad una fonte di rango inferiore a quella legislativa), senza dettare criteri direttivi idonei a restringere la discrezionalità dell'organo amministrativo, così violando la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte prevista dall'art. 23 della Costituzione.

È vero che il rinvio alla fonte secondaria è limitato alla individuazione delle prestazioni alternative a quella patrimoniale, che invece è disciplinata in tutti i suoi elementi (fatto costitutivo, soggetti passivi, importo) dalla legge (statale e regionale). Ma, secondo la Corte, ciò non vale ad escluderne l'illegittimità poiché per come è formulata la disposizione (che impone un contributo di 3.000 euro, ma contestualmente consente di evitarne il pagamento mediante l'esecuzione di altre prestazioni) la parte relativa all'imposizione della tassa e quella concernente le prestazioni ad essa alternative sono connesse in maniera tale da configurare una fattispecie unitaria insuscettibile di scissione. Sicché entrambe avrebbero dovuto essere disciplinate con legge.

---

<sup>30</sup>La legge fa salva tuttavia la possibilità delle regioni di istituire addizionali, ossia quei tributi la cui aliquota è applicata sull'aliquota di un altro tributo, rispetto ai quali le regioni possono introdurre variazioni percentuali delle aliquote e disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale;