

La disciplina spetta alle regioni (entro limiti massimi di manovrabilità) ma il tributo è statale. Il “nuovo” status della tassa automobilistica

di Dario Immordino

(in corso di pubblicazione in “*le Regioni*”, 2013)

1. Con la sentenza 288/2012 la Corte costituzionale rivela l'esistenza di una nuova *species* di tributo regionale (il tributo derivato speciale) e dichiara l'illegittimità, per violazione della competenza esclusiva dello Stato, di una norma regionale che amplia il presupposto impositivo della tassa automobilistica, una forma di prelievo attribuita alla disciplina delle regioni entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legge statale.

Il tributo in questione non può certo considerarsi un indicatore attendibile dei progressi dell'autonomia tributaria regionale, ma l'esercizio del potere fiscale per ampliare l'area di imponibilità e la soluzione fornita dalla Corte offrono qualche spunto di riflessione in relazione ad alcuni dei fattori che in questi anni hanno alterato notevolmente la traiettoria di sviluppo dell'originario disegno costituzionale, e determinato una sostanziale continuità con l'assetto precedente alla riforma: esasperazione delle esigenze di unità del sistema tributario e della funzione unificante della legge statale, incerta delimitazione dei confini tra poteri di autodeterminazione di regioni ed enti locali ed ambito di esercizio della funzione di coordinamento, timore che l'accentuazione dei margini di autonomia tributaria regionale possa dar luogo a differenziazioni inaccettabili nella tassazione che intacchino la coerenza e l'omogeneità dell'ordinamento complessivo, congelamento di alcuni dei profili cardine del nuovo assetto finanziario, bilanci regionali asfittici e gravati da stringenti vincoli finanziari.

Ad oltre dieci anni dalla riforma costituzionale, attraverso il decreto legislativo del 6 maggio 2011, n. 68, sono stati definiti i principi di coordinamento del sistema tributario, che hanno ripartito i presupposti di imposta tra i diversi livelli di governo, individuato i tributi compartecipati e i criteri di ripartizione del gettito tra tutti gli enti impositori, ed introdotto una serie di principi e regole diretti a delimitare gli spazi entro i quali Stato, regioni ed enti locali possono esercitare la propria potestà tributaria. Le regioni possono istituire con proprie leggi tributi su presupposti non assoggettati a tassazione dallo Stato e disciplinarne gli elementi fondamentali¹, variare le aliquote dei tributi “derivati” e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale, introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali regionali ai tributi erariali e disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale².

Il complesso contemperamento tra esigenze unitarie ed istanze autonomistiche ha determinato un sostanziale ridimensionamento della potestà tributaria rispetto alle potenzialità offerte dalle disposizioni costituzionali: ad un sistema imperniato sul potere di

¹ Le leggi regionali potranno disciplinare ogni aspetto di queste forme di prelievo: presupposto, soggetti passivi, basi imponibili, aliquote, accertamento, riscossione; tranne il contenzioso, che ricade nella sfera del sistema giurisdizionale che, ai sensi dell'art. 117. 2, lett. l), rientra nella competenza esclusiva allo Stato. Le controversie che abbiano ad oggetto tributi regionali o locali continueranno quindi ad essere disciplinate da leggi statali.

² È stata inoltre attribuita sia alle regioni a statuto ordinario che a quelle speciali (attraverso le norme di attuazione) la possibilità di introdurre, in conformità con il diritto comunitario, forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate, al fine di promuovere “politiche economiche anche attraverso la leva fiscale dirette a permettere la piena valorizzazione delle risorse presenti sui territori, ad esempio anche attraverso speciali esenzioni deduzioni e agevolazioni” e favorire la “applicazione della sussidiarietà fiscale che permette ai territori di incentivare le loro vocazioni e i loro punti di forza, offrendo una possibilità di intervento mirata che non sarebbe ugualmente possibile con misure adottate in modo uniforme sul territorio nazionale dal livello centrale”.

“creare” fattispecie impositive e disciplinarne in piena autonomia ogni elemento, ne è stato preferito uno incentrato su tributi condivisi, in relazione ai quali alle regioni è riconosciuto un certo margine di manovra per adattare il prelievo alle esigenze delle collettività amministrative, entro limiti imposti dalla legge statale al fine di salvaguardare l’unità dell’ordinamento tributario e garantire la tutela dei fondamentali valori di uguaglianza e capacità contributiva³.

Ne è derivata la delimitazione di un sistema “misto”, nell’ambito del quale le entrate regionali saranno costituite prevalentemente dai tributi derivati e dalle compartecipazioni, mentre ai tributi autonomi è riservato uno spazio minore, residuale⁴.

Tuttavia, al di là dell’ampiezza “geometrica” del potere fiscale, ciò che più sta penalizzando l’autonomia tributaria regionale è l’incompletezza del disegno “federalista”. Definiti il contenuto ed i limiti dell’autonomia tributaria degli enti sub statali non sono state, infatti, realizzate le condizioni per un pieno ed effettivo esercizio dei poteri e delle prerogative regionali e locali: certezza e sufficienza delle risorse tale da consentire una efficiente programmazione delle politiche fiscali, attribuzione di una adeguata massa imponibile, e limitazione delle interferenze statali sulla disciplina dei tributi condivisi.

Le difficoltà della finanza pubblica e le misure finanziarie emergenziali e contingenti adottate in questi anni hanno infatti impedito di portare a termine la ricognizione dei costi e fabbisogni standard, la definizione delle modalità di funzionamento della perequazione e la fiscalizzazione dei trasferimenti erariali, che avrebbero dovuto conferire certezza alle risorse destinate agli enti substatali.

Oltre a ciò l'emergenza finanziaria ha imposto una regia unitaria delle politiche fiscali, volta da una parte a prevenire eccessivi incrementi della pressione fiscale, e dall'altra a reperire risorse per finanziare il riequilibrio della finanza pubblica. E l'imposizione di stringenti vincoli ai saldi finanziari ha accentuato la difficoltà delle regioni ad utilizzare al ribasso gli ambiti di manovra delle aliquote, ando nella sostanza l’aspetto più celebrato del federalismo fiscale: l’alleggerimento della pressione fiscale⁵.

Così, se nella fase immediatamente successiva alla riforma costituzionale il contenzioso in materia tributaria concerneva per lo più agevolazioni ed esenzioni introdotte dalle regioni sui tributi ad esse devoluti, adesso i legislatori regionali tendono ad

³ Le leggi regionali potranno, ad esempio, modulare le addizionali in modo progressivo (prevedendo aliquote più alte per i redditi più elevati), introdurre detrazioni a favore della famiglia e agevolazioni a sostegno di categorie di popolazione svantaggiate (disabili o soggetti con disabili a carico, residenti nei territori colpiti da calamità naturali, pensionati ecc.), manovrare le aliquote Irap (fino ad azzerarle) per incentivare produzioni ad alto valore ambientale o ad alto contenuto tecnologico e innovativo, sostenere settori produttivi colpiti da situazioni di grave crisi o particolari forme di imprenditoria (giovanile, femminile ecc). Ma questo potere è contenuto entro i limiti stabiliti dalla legge dello Stato, per evitare che la differenziazione della tassazione possa pregiudicare l’omogeneità dell’ordinamento complessivo e l’uguaglianza tra i cittadini, e dar luogo a fenomeni di competizione fiscale selvaggia a svantaggio delle regioni più “povere”.

⁴ Le regioni potranno istituire tributi propri autonomi solo su presupposti non assoggettati a tassazione dallo Stato, e “preferibilmente” nel rispetto del principio di contenenza, cioè nell’ambito delle materie di propria competenza. Considerato che la maggior parte dei cespiti imponibili è già sottoposto a prelievo dalle leggi statali, su tributi corrispettivi (caratterizzati dal collegamento con lo svolgimento dei servizi pubblici o con il godimento di beni pubblici) o su prelievi di scopo finalizzati, ad esempio, al finanziamento di servizi ed opere pubbliche, o a promuovere particolari finalità (ad esempio la tutela ambientale) o attività economiche (come il turismo). Cfr D. IMMORDINO, *L’autonomia finanziaria*, in R. BIN – G. FALCON (a cura di), *Diritto regionale*, 2013, 271-274.

⁵ Il modello del federalismo fiscale poggia sull’assunto che decentrando la gestione delle risorse la si rende più vicina ai cittadini e più controllabile, e quindi più efficiente, e ciò dovrebbe favorire l’eliminazione degli sprechi, la riduzione dei costi dell’azione pubblica e quindi della tassazione. Se è il governo locale a scegliere i tributi da applicare ai propri amministrati, a decidere l’ammontare del prelievo, ed a fornire servizi e prestazioni i cittadini sono in grado di valutare quanta ricchezza gli è prelevata dai propri enti rappresentativi e come vengono spese le risorse, e gli amministratori locali devono rendere conto della qualità e del costo delle prestazioni e dei servizi forniti, degli eventuali aumenti dei tributi; ciò dovrebbe indurli ad eliminare gli sprechi, ad aumentare l’efficienza, ed a valutare attentamente l’equilibrio tra il carico tributario ed il livello qualitativo e quantitativo dei servizi offerti.

utilizzare il potere fiscale per reperire risorse aumentando le aliquote e riducendo le forme di agevolazione ed esenzione previste dalla legge statale⁶.

2. In questo contesto si inquadra la sentenza n. 288/2012, che concerne la questione di legittimità costituzionale di una norma della Regione Marche che, attraverso l'assoggettamento al prelievo di fattispecie escluse dalla legislazione statale, estende di fatto il presupposto impositivo della tassa automobilistica, tributo istituito e disciplinato nei suoi elementi costitutivi dalla normativa statale, il cui gettito è devoluto alle regioni, alle quali sono altresì demandate "la regolamentazione degli aspetti gestionali e applicativi della procedura di accertamento"⁷ ed alcune competenze di carattere attuativo⁸.

Del tributo in questione la Corte si era occupata in diverse occasioni nella fase precedente alla adozione dei principi di coordinamento del sistema tributario. In quel contesto, alla luce del riconoscimento della potestà di istituire e applicare tributi propri, e della limitazione della competenza esclusiva statale alla disciplina del "sistema tributario dello Stato" (art. 117, comma 2, lettera e)), le regioni hanno rivendicato l'attribuzione della potestà residuale di disciplinare i sistemi fiscali regionali e locali, e si sono sentite abilitate ad "appropriarsi" della tassa automobilistica come di diversi altri tributi di istituzione statale il cui gettito è loro devoluto. Sulla base di simili premesse diverse disposizioni regionali hanno introdotto misure derogatorie alla normativa statale, attraverso la previsione di agevolazioni o incrementi dell'imposizione, o la modifica di rilevanti elementi del prelievo (soggetti passivi, base imponibile ecc) o della disciplina applicativa dei tributi erariali.

Nella soluzione delle vertenze in materia la Corte ha chiarito che, nell'assetto delineato dal "nuovo" art. 119 Cost., la possibilità di intervenire sulla disciplina di una determinata forma di prelievo è imprescindibilmente connessa alla titolarità del tributo, quale deriva non dalla devoluzione del gettito relativo, né dal riconoscimento di competenze di carattere solo attuativo o del potere di variazione dell'importo originariamente stabilito, ma dalla istituzione dello stesso e dalla competenza a regolamentarne ogni aspetto della disciplina sostanziale⁹. Pertanto deve ritenersi "incompatibile con il sistema dell'autonomia tributaria delineato dall'art. 119 Cost... l'interpretazione della devoluzione del gettito di un tributo alle regioni come automatica attribuzione ad esse di piena potestà tributaria"¹⁰.

In altri termini, nel nuovo quadro costituzionale, un tributo può considerarsi proprio di un ente quando quest'ultimo è titolare della competenza ad istituirlo, o comunque, se già

⁶ Cfr Banca d'Italia, Relazione sull'economia italiana 2011, ove si rileva che "le risorse tributarie delle Regioni sono cresciute del 4,6 per cento (a 76,9 miliardi), principalmente per effetto dell'incremento dell'IRAP (3,2 per cento, a 33,0 miliardi), dell'addizionale all'Irpef (3,9 per cento, a 8,5 miliardi) e delle tasse automobilistiche (14,9 per cento, a 6,4 miliardi)".

⁷ Comma 34 dell' art. 3 della legge n. 549 del 1995

⁸ Si tratta, in particolare, delle attività concernenti l'accertamento, la riscossione, il recupero, i rimborsi nonché l'applicazione di sanzioni ed il contenzioso amministrativo relativo, oltre alla possibilità di determinare con propria legge gli importi nella misura compresa tra il 90% e il 110%

⁹ Cfr. sentt. nn. 296, 297 e 311 del 2003; 241, 261, 381 e 431/2004; 335, 397, 155, 431 e 445/2005; 2, 75, 155, 412 e 413 del 2006; 193 e 451/2007; 102/2008. L. ANTONINI, *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il «tributario» siciliano. (Commento alla sent. 296/03 della Corte costituzionale)*, in questa *Rivista* 2004, 238 ss.; ID., *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale. Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2004, 400-437; A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: con note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in questa *Rivista* 2003, 41 ss.; ID., *Per «congelare» la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, in *Giur. cost.* 2003, 2562 ss.; F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione della basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rassegna tributaria*, 2002, 2007; ID., *La nuova disciplina costituzionale della finanza. Problemi e prospettive, Relazione al Convegno organizzato dall'ISSiRFA-CNR su Regionalismo in bilico tra attuazione e riforma della riforma*, Roma, Sala del Cenacolo, 30 giugno 2004; A. MORRONE, *Principi di coordinamento e «qualità» della potestà tributaria di Regioni ed enti locali*, in *Giur. Cost.* 2004, 541-549; D. IMMORDINO, *L'autonomia finanziaria a dieci anni dalla riforma costituzionale*, in questa *Rivista*, 2011, 414 – 454;

¹⁰ Cfr, *ex multis*, sent. 37/2004

esistente, a disciplinarne gli elementi essenziali: presupposto, soggetti passivi, ammontare del prelievo ecc, per adeguarli alle esigenze della collettività di riferimento. Qualora invece l'ente non disponga di questo potere può considerarsi esclusivamente beneficiario del gettito o, tutt'al più, soggetto impositore, se dotato di competenze di carattere attuativo relative all'attività amministrativa concernente l'accertamento, la riscossione, ecc¹¹.

Nella nuova formulazione dell'art. 119 sembra quindi aver trovato adeguato riconoscimento il potere dei legislatori regionali di "creare" e disciplinare in piena autonomia fattispecie impositive attraverso cui sostanziano, con riferimento alla materia tributaria, le linee del proprio indirizzo politico autonomo¹². Ma l'attribuzione del potere di stabilire e disciplinare tributi propri non vale a trasformare le forme di prelievo istituite e interamente disciplinate dallo Stato in fattispecie regionali.

Ciò perché, nell'ambito di un sistema in cui ogni forma di manifestazione di capacità contributiva è sottoposta ad imposizione da parte del legislatore statale, l'individuazione e la ripartizione tra tutti gli enti impositori dei potenziali presupposti economici assoggettabili a prelievo non può che avvenire attraverso la cessione di fattispecie impositive da parte dello Stato¹³.

Di conseguenza *"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"*. Sino ad allora *"la potestà normativa concernente il sistema attuale di fiscalità si può ritenere esercitabile da parte delle Regioni soltanto alle condizioni e nei limiti espressamente fissati dal legislatore statale"*¹⁴.

In questo contesto, quindi, la tassa automobilistica non poteva definirsi come tributo proprio regionale, dal momento che il legislatore statale, pur attribuendo alle regioni il gettito ed un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito - oltre che alcune competenze di carattere meramente attuativo¹⁵ - non ha tuttavia devoluto loro la disciplina degli altri elementi costitutivi del tributo. La circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e da questa interamente disciplinata, *"rende palese che detto tributo è inquadrato nel sistema tributario dello Stato"*, e pertanto *"deve ritenersi precluso alle regioni modificarne la disciplina sostanziale, se non nei limiti previsti dalla legge statale"*¹⁶.

¹¹ In questo caso il tributo può considerarsi proprio della regione "solo nel senso in cui la nozione era adoperata dal precedente testo costituzionale (in contrapposizione alle "quote di tributi erariali") cioè nel senso di fattispecie impositive istituzionalmente destinate ad alimentare la finanza delle Regioni nel cui territorio avviene il prelievo a carico della rispettiva collettività" Cfr sentt. 16 e 37 del 2004.

¹² F. GALLO, *La nuova disciplina costituzionale*, cit

¹³ Cfr D. IMMORDINO, *L'autonomia finanziaria a dieci anni dalla riforma costituzionale*, in questa Rivista, 2011, 414 - 454

¹⁴ Cfr. sentt. 16 e 37/2004; L. ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze 2003, 97 ss; M. BERTOLISSI, *Una riflessione sul federalismo fiscale*, in L. Antonini, *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano 2005, 137-139; A. BRANCASI, *Per «congelare» la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria* cit., 2564 ss.; ID., *Osservazioni sull'autonomia finanziaria*, in questa Rivista 2004, 451-478; F. GALLO, *Il nuovo articolo 119 della Costituzione e la sua attuazione*, in F. BASSANINI, G. MACCIOTTA (a cura di), *L'attuazione del federalismo fiscale. Una proposta*, in Quaderni Astrid 2003, 158-160 S. LA PORTA; *Una sola materia (il sistema tributario), due legislazioni esclusive. brevi riflessioni sul concetto di "tributi propri" regionali*, in Rivista AIC, 5

¹⁵ L'attività amministrativa concernente la riscossione, i rimborsi, il recupero della tassa stessa e l'applicazione delle sanzioni

¹⁶ Sentt.n. 455 del 2005; n. 311, n. 297 e n. 296 del 2003

Su queste basi sono state dichiarate costituzionalmente illegittime, perché invasive della competenza esclusiva dello Stato, le norme regionali che disponevano esenzioni dalla tassa automobilistica o modificavano la disciplina dei termini per l'accertamento del tributo¹⁷.

Rispetto a quelle pronunce il quadro normativo di riferimento si è evoluto attraverso l'adozione del dlgs. 68/2011 (Disposizioni in materia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario), che attribuisce alla potestà tributaria regionale la disciplina della tassa automobilistica, nel rispetto dei limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legge statale.

3. In questo “nuovo” contesto la sentenza n. 288/2012 origina dall'impugnazione da parte dello Stato dell'art.10 della legge della Regione Marche 28 dicembre 2011, n. 28 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2012 e pluriennale 2012/2014 della Regione – Legge finanziaria 2012), ove si disponeva che «A decorrere dall'anno di imposta 2012, la disposizione del fermo amministrativo o giudiziario di beni mobili registrati non esenta dall'obbligo del pagamento della tassa automobilistica regionale».

La difesa erariale denuncia l'illegittimità della norma impugnata per violazione degli articoli 117, c.2, lett. e) e 119 Cost., in relazione alla legislazione statale che individua il presupposto del tributo nella «circolazione sulle strade ed aree pubbliche degli autoveicoli e dei relativi rimorchi»¹⁸, e stabilisce che «La perdita del possesso del veicolo o dell'autoscafo per forza maggiore o per fatto di terzo o la indisponibilità conseguente a provvedimento dell'autorità giudiziaria o della pubblica amministrazione, annotate nei registri indicati nel trentaduesimo comma, fanno venir meno l'obbligo del pagamento del tributo per i periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata effettuata l'annotazione»¹⁹.

Secondo il Governo ricorrente la disciplina censurata, assoggettando a pagamento veicoli espressamente esclusi dalla legislazione statale, avrebbe illegittimamente modificato il presupposto della tassa, eccedendo l'ambito di autonomia rimesso alle regioni, che il comma 34 dell' art. 3 della legge n. 549 del 1995 limita alla “regolamentazione degli aspetti gestionali e applicativi della procedura di accertamento” del tributo.

La questione è quindi se sia consentito alle regioni modificare il presupposto della tassa e sopprimere esenzioni disposte dalla legge statale.

Nel nuovo assetto del sistema tributario delineato dalle disposizioni della legge 42/2009 e del dlgs 68/2011 simili prerogative spettano ai legislatori regionali esclusivamente in relazione ai tributi propri cd autonomi (o in senso stretto), cioè a quelle forme di prelievo istituite dalla legge regionale, o in relazione alle quali sono state alla stessa ceduti tutti gli ambiti di disciplina da parte dello Stato, originario titolare.

L'art. 8 del dlgs 68/2011, però, non include la tassa automobilistica fra i tributi cd autonomi, manovrabili liberamente da parte dei legislatori regionali. Stabilita, infatti, la trasformazione (a decorrere dal 1° gennaio 2013) in tributi propri regionali di una serie di

¹⁷ Cfr. sentt. 296, 297 e 311/2003; 241/2004; 455/2005; 412 e 413/2006; 451/2007; 442/2008. L. ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, in *Riv. dir. fin.*, n. 2/2003, 99, A. BRANCASI, *La finanza regionale e locale nella giurisprudenza costituzionale sul nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Diritto Pubblico.*, 2007, 857-902; L. RONCHETTI, *Federalismo fiscale: il futuro della riforma e lo stato attuale della giurisprudenza costituzionale*, in *Costituzionalismo.it*, fasc. 2/2009

¹⁸ L'art. 1 del d.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche), come modificato dall'art. 10, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2001)

¹⁹ Art. 5, c. 36, del dl 30 dicembre 1982, n. 953 (Misure in materia tributaria), convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 1983, n. 53

fattispecie impositive²⁰, la disposizione citata prevede che “Fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, le regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale”, e riconosce la spettanza alle regioni, a titolo di tributi derivati, delle altre forme di prelievo ad esse attribuite dalla legislazione vigente.

Viene così delineata una tripartizione dei tributi propri regionali diversi da quelli “originari”: a) tributi propri autonomi ceduti, che possono essere interamente disciplinati ed anche soppressi dalle regioni, e sono soggetti unicamente al rispetto dei principi di coordinamento; b) tassa automobilistica, la cui disciplina è affidata alle leggi regionali entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, c) altri tributi, espressamente qualificati propri derivati, in relazione ai quali le regioni, con propria legge, possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legge dello Stato, senza alcuna possibilità di intervenire nella disciplina degli elementi essenziali del prelievo.

Al di là delle ragioni che hanno determinato la scelta di differenziare la tassa automobilistica da tutti gli altri tributi regionali, ciò che conta nel caso di specie è stabilire il regime cui deve ritenersi soggetta detta forma di prelievo.

Sotto questo profilo la “separazione” dalle altre fattispecie impositive considerate indica la volontà di differenziarne lo *status* rispetto ai tributi propri ed a quelli derivati, ma la generica formulazione dell’enunciato normativo non consente una precisa individuazione del contenuto e dei limiti della potestà tributaria regionale.

Così la difesa regionale, dal riconoscimento in capo alle regioni della potestà di disciplinare la tassa (seppur entro limiti massimi di manovrabilità) deduce il passaggio del tributo dall’ambito di competenza statale a quello regionale, e di conseguenza rivendica il potere di modificare tutti i principali elementi del prelievo, con il solo vincolo del tetto di manovrabilità indicato dalla legislazione dello Stato, inteso come limite all’incremento della tassazione. In questa prospettiva, a seguito della cessione della tassa alle regioni, la precedente disciplina statale dovrebbe considerarsi vigente solo finché i legislatori regionali non decidano di esercitare la propria potestà normativa, sicché la norma invocata a parametro interposto non costituirebbe più vincolo inderogabile per i legislatori regionali, che sarebbero soggetti unicamente ai principi fondamentali di coordinamento ed ai tetti “quantitativi” di manovrabilità.

Di contro l’Avvocatura, sulla base della constatazione che la tassa automobilistica non è inclusa tra i tributi propri cd autonomi, ne sostiene la natura di tributo derivato, soggetto ai limiti di disciplina indicati dalla legislazione statale, ed in particolare esclude la possibilità per regioni di modificarne i cd elementi essenziali. Ed in ogni caso, rileva la difesa erariale, la disciplina statale in ordine al presupposto di imposta ed ai soggetti passivi deve ritenersi espressiva di principi di coordinamento volti a garantire l’unitaria definizione degli elementi essenziali del prelievo sull’intero territorio nazionale, motivo per cui, anche a considerare la tassa automobilistica un tributo proprio, le regioni non potrebbero comunque modificare detti elementi del prelievo in modo non conforme rispetto alla legislazione statale.

4. La Corte accoglie le censure relative alla violazione della disciplina costituzionale sul riparto di competenza in materia tributaria, sulla base della constatazione che la “diversificazione” rispetto ai tributi ceduti *in toto* alle regioni “induce alla conclusione che la tassa in questione non ha acquisito, nel nuovo regime, la natura di tributo regionale proprio”.

²⁰ 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

In tal senso deporrebbe anche l'assoggettamento della disciplina regionale ai limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale: un genere di vincoli che non è consentito rispetto ai tributi regionali propri "in senso pieno".

È vero che il prelievo sulla circolazione dei veicoli non è incluso neanche fra i tributi derivati, ma ciò indicherebbe "solo la volontà del legislatore di riservare ad essa un regime diverso rispetto a quello stabilito per gli altri tributi derivati, attribuendone la disciplina alle Regioni, senza che questo comporti una modifica radicale di quel tributo".

La tassa automobilistica regionale costituirebbe quindi una sorta di tributo proprio derivato "speciale", rispetto al quale - oltre al potere di variazione limitata delle aliquote e di introduzione di deduzioni esenzioni e detrazioni - viene ceduta alle regioni una quota di disciplina, nella misura necessaria a non stravolgerne la struttura.

La sentenza, però, non spiega in cosa consista questo *surplus* di potestà normativa, e quindi la differenza con i tributi derivati "ordinari", ed anzi applica alla tassa automobilistica il regime "comune", allorché precisa che la legge regionale può modificarne le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti di legge, ma non le è consentito di alterare la disciplina sostanziale del tributo modificandone presupposto e soggetti passivi o escludendo esenzioni, detrazioni e deduzioni già previste dalla legge statale.

La Corte non lo dice espressamente, ma dal coordinamento dei citati passaggi della motivazione si intuisce che, in sostanza, la specialità di questa tassa consisterebbe nella cessione alle regioni della potestà di disciplinare profili assolutamente secondari del prelievo, come i meccanismi e le modalità di attuazione (riscossione, sanzioni e poco altro).

Questa conclusione poggia su una interpretazione piuttosto estensiva della locuzione "fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legge statale". Il giudice costituzionale identifica tali limiti nell'intera disciplina statale sugli elementi essenziali della tassa, rispetto ai quali deve quindi ritenersi precluso qualsiasi intervento da parte dei legislatori regionali.

La conseguenza logica di questa impostazione è che la regione, assoggettando a pagamento veicoli espressamente esclusi dalla legislazione statale, ha violato la competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali.

Ciò anche se, in effetti, la norma regionale non appare incoerente rispetto alla nuova configurazione della tassa automobilistica che, per effetto dell'art. 5 del decreto-legge n. 953 del 1982, da tributo sulla «circolazione sulle strade ed aree pubbliche degli autoveicoli e dei relativi rimorchi»²¹ è divenuta tassa sulla proprietà del veicolo.

Sicché l'assoggettamento a prelievo di veicoli indisponibili al proprietario perché sottoposti a fermo amministrativo o giudiziario, in sostanza, non determinerebbe alcuno stravolgimento della natura del tributo, ma "soltanto" l'adeguamento del presupposto alla nuova configurazione datane dalla stessa legge statale.

Questa constatazione, però, "non incide sulla soluzione della questione, poiché la individuazione delle eventuali ricadute di tale mutata natura sull'ambito di operatività della norma interposta, delle quali peraltro lo stesso ricorrente non si fa minimamente carico, non è operazione che possa ritenersi affidata al legislatore regionale, attesa, appunto, la persistente spettanza in capo allo Stato della competenza legislativa esclusiva nella materia *de qua*".

In altri termini, non vale obiettare che la norma impugnata avrebbe portata soltanto interpretativa, in quanto si limiterebbe a correggere la disciplina del presupposto impositivo *secundm legem*, dal momento che la Regione, sprovvista della potestà legislativa a disciplinare gli elementi fondamentali di un tributo, non può intervenire, con legge interpretativa o innovativa, sulla disposizione statale che li definisce,

²¹ Art. 1 del d.P.R. n. 39 del 1953

per correggerne presunte incongruità²². Una tale invasione di campo non potrebbe infatti giustificarsi neppure adducendo la violazione di norme costituzionali²³.

5. L'identificazione dei limiti massimi di manovrabilità cui è soggetta la potestà regionale con l'intera disciplina statale sugli elementi essenziali del prelievo depotenzia notevolmente la cessione della tassa alle regioni, e ne lascia sostanzialmente immutata la natura di tributo derivato.

Ed infatti la conclusione della Corte è che la norma censurata, modificando il presupposto del prelievo, ha violato la competenza esclusiva statale in materia di tributi erariali.

Posto che la cessione di una frazione minima di potestà tributaria non incide sulla titolarità della tassa, e non vale quindi a renderla tributo proprio regionale, è giocoforza ritenere che detta forma di prelievo, in quanto istituita e pressoché interamente disciplinata nei profili essenziali dalla legge statale, continua ad essere incardinata nel sistema tributario dello Stato.

L'indicazione dell'art. 117 quale parametro violato dalla normativa regionale ripropone le logiche e le argomentazioni delle pronunce sul tributo rese nel precedente contesto costituzionale e nella fase transitoria, che però sembrano non attagliarsi al nuovo contesto nel quale "le regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale"²⁴.

Che l'esigenza di governo unitario delle politiche tributarie potesse giustificare interferenze dello Stato nell'esercizio dell'autonomia regionale si era intuito sin dalla fase transitoria immediatamente successiva all'approvazione della riforma costituzionale. La sentenza in commento però, sembra portare all'estremo limite la funzione unificante della legge statale, giungendo in sostanza a ricondurre alla competenza esclusiva dello Stato un tributo la cui disciplina è stata comunque attribuita alle regioni, seppure entro limiti massimi di manovrabilità.

Simili incongruenze si sarebbero forse potute evitare attraverso una interpretazione più aderente alla lettera, e probabilmente anche allo "spirito", della disposizione che assegna alle leggi regionali la disciplina del tributo.

In particolare, ad attribuire valore dirimente alla specifica collocazione della tassa di circolazione tra le forme di prelievo cedute alle regioni, se ne dovrebbe dedurre che si tratta di un *tertium genus* di tributo proprio regionale, attribuito interamente alla disciplina regionale con due limiti: il divieto di soppressione ed il tetto di manovrabilità, inteso come limite al potere di variarne l'importo. Si tratterebbe, quindi, di un tributo regionale *necessario*, ceduto alle regioni con un tetto di manovrabilità, indicativo della volontà di prevenire incrementi eccessivi di una forma di prelievo che già ha subito notevoli aumenti negli ultimi anni. Se ne ricava la delineazione di una fattispecie impositiva il cui *status* si avvicina più a quello dei tributi propri che a quello dei tributi derivati.

Ciò comporterebbe che le regioni, nel rispetto dei principi di coordinamento, possono disciplinare liberamente tutti gli elementi fondamentali del tributo (presupposto, soggetti

²² L'assunto di fondo è che la trasformazione in tassa sulla proprietà dei veicoli non comporta di per sé necessariamente l'assoggettamento a prelievo delle fattispecie precedentemente escluse (come ad esempio i veicoli indisponibili perché sottoposti a fermo amministrativo o giudiziario), dal momento che nulla impedisce all'ente titolare del tributo, nell'esercizio della propria potestà, di confermare l'esclusione, cioè di non assoggettare a prelievo fattispecie che pur ne integrerebbero il presupposto. In tal senso la modifica del presupposto impositivo e delle esenzioni previste dalla legge statale costituisce una ricaduta soltanto eventuale della nuova natura della tassa auto, rimessa alla discrezionalità del "proprietario" del tributo (e non del beneficiario), perché incide sulla disciplina sostanziale del prelievo, ampliandone il presupposto.

²³ Cfr sent. 451/2007

²⁴ Cfr D. IMMORDINO, *Razionalizzazione della spesa farmaceutica e contributo regionale di solidarietà ambientale: prove tecniche (fallite) di «federalismo fiscale»*, in questa Rivista, 2013, 607-622

passivi, base imponibile ecc), ma non possono aumentare (né ridurre) la tassazione oltre i limiti consentiti dalla legge statale.

Questa soluzione spiegherebbe la “diversificazione” rispetto ai tributi propri autonomi ed a quelli derivati: rispetto ai primi la tassa automobilistica sarebbe soggetta a due limiti ulteriori (il divieto di soppressione ed il tetto alla manovrabilità), rispetto ai secondi ai legislatori regionali sarebbero consentiti spazi di maggiori spazi di disciplina.

Una simile interpretazione sembra peraltro più coerente al dettato normativo, che attribuisce alle regioni la disciplina della tassa automobilistica, cioè la determinazione legislativa dei soggetti passivi del prelievo, dei fatti sintomatici di capacità contributiva al cui verificarsi è dovuta la prestazione, delle modalità attuative ecc.

A fronte di questa attribuzione di competenza generale, l’assoggettamento della legislazione regionale ai limiti *massimi* di manovrabilità previsti dalla legge dello Stato sembra far riferimento alla misura, e non alla disciplina sostanziale, della tassa, ponendo un limite soltanto alla libertà nella quantificazione dell’importo del prelievo. D’altra parte la definizione del presupposto e degli altri elementi cd essenziali del tributo difficilmente si presta ad una valutazione “quantitativa”, che consenta di verificare il superamento dei limiti massimi di manovrabilità stabiliti dalla legislazione statale.

A seguire questa impostazione la modifica degli elementi costitutivi del prelievo dovrebbe ritenersi compresa nella potestà tributaria ceduta alle regioni, nel rispetto del tetto alla variazioni dell’ammontare della tassazione e dei principi di coordinamento del sistema tributario stabiliti dalla legge statale.

Ne deriverebbe un sostanziale mutamento di *status* della tassa da tributo derivato a forma di prelievo propria delle regioni, di talché l’illegittimità di una disposizione come quella marchigiana non potrebbe derivare dall’invasione della competenza esclusiva dello Stato, ma semmai dall’indebito esercizio del potere impositivo spettante alla regione.

Tuttavia, considerato che secondo la giurisprudenza costituzionale possono qualificarsi “principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario” soltanto le disposizioni “che attengono agli elementi informativi delle regole che presiedono i rapporti e i collegamenti tra i sistemi tributari dei diversi livelli di governo ed hanno per oggetto la delimitazione delle sfere di competenza legislativa tributaria”²⁵, dovrebbe ritenersi che la modifica del presupposto impositivo di un tributo e l’esclusione di una esenzione disposta dalla legge statale non eccedano i confini di legittimità della potestà regionale. Tanto più se si tiene conto del fatto che tale correzione della disciplina statale appare pienamente coerente con la nuova natura della tassa automobilistica di prelievo correlato alla titolarità (e non alla circolazione) del veicolo.

²⁵ Come quelle che fissano un determinato rapporto percentuale (in termini di base imponibile o di gettito) tra tributi statali e tributi regionali o locali; indichino le linee guida per l’esercizio della potestà tributaria, o comunque abbiano ad oggetto la ripartizione tra i diversi livelli di governo dei presupposti di imposta, mentre, al di fuori di tale ambito l’intera disciplina dovrebbe ritenersi appannaggio dei legislatori regionali. Cfr sent. 102/2008