

Bollo auto, battaglie di retroguardia sul fronte dell'autonomia tributaria

di Dario Stevanato *
(4 febbraio 2018)

(in corso di pubblicazione in "Le Regioni", 2017)

1. La materia del contendere: l'esenzione dei veicoli «storici» dalla tassa automobilistica come ipotetica violazione degli assetti costituzionali della finanza pubblica e del sistema tributario

La pronuncia della Corte Costituzionale n. 118 del 22 maggio 2017 ⁽¹⁾ verte sulla potestà di un'autonomia speciale – la Provincia autonoma di Trento - di stabilire agevolazioni con riguardo a una tassa (quella automobilistica) asseritamente «erariale» ⁽²⁾, dunque la sua immodificabilità da parte della legge provinciale pena una violazione degli artt. 117 e 119 Cost., che regolano i rapporti tra il sistema tributario dello Stato, l'autonomia tributaria delle Regioni, e il coordinamento della finanza pubblica.

In particolare, la Presidenza del Consiglio dei ministri aveva impugnato una norma (l'art. 4 della l. n. 9 del 2015, legge finanziaria provinciale di assestamento 2015) di esenzione dalla tassa automobilistica provinciale dei veicoli di età compresa tra i venti e i trenta anni, di interesse storico o collezionistico e iscritti in appositi registri, purché non adibiti a uso professionale. Se utilizzati sulla pubblica strada, anziché essere esentati i veicoli in questione erano invece assoggettati a una più favorevole «tassa di circolazione fissa annua».

Secondo il Governo l'esenzione o la riduzione della tassa automobilistica per i veicoli di cui sopra, disposta dalla Provincia di Trento, sarebbe risultata in contrasto con l'art. 117 secondo comma lettera e) della Costituzione (cioè con il «sistema tributario e contabile dello Stato»), con il successivo terzo comma («coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»), e altresì con l'art. 119 secondo comma della Costituzione sull'obbligo delle autonomie locali di stabilire e applicare tributi propri che siano «in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», e ancora con l'art. 73 dello statuto speciale per il Trentino-Alto Adige.

Il Governo ricorrente aveva fatto notare che la norma impugnata, agevolando alcuni beni assoggettati alla tassa automobilistica da una legge statale (art. 1 comma 166 della l. n. 190/2014) che aveva revocato la precedente norma di esenzione (contenuta nella l. n. 342/200), avrebbe tentato di incidere su una materia sottratta alla competenza della Provincia autonoma trentina, cioè su un tributo erariale, per le seguenti ragioni:

a) la tassa automobilistica sarebbe un «tributo proprio derivato» delle regioni a statuto ordinario («Fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, le regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale»),

¹Commentata anche da A. Giovanardi, *Tasse automobilistiche tra Stato e autonomie speciali: un de profundis per l'autonomia tributaria regionale?*, in Giur. Cost., 2017, pp. 1206 ss.

²La Presidenza del Consiglio sosteneva trattarsi di un tributo proprio della Provincia solo in senso «derivato», data la destinazione del gettito all'autonomia.

cioè un tributo formalmente erariale, non già un tributo proprio in senso stretto ai sensi dell'art. 119 secondo comma Cost.;

b) l'art. 73 dello statuto di autonomia della Provincia di Trento, pur stabilendo che «le tasse automobilistiche istituite con legge provinciale costituiscono tributi propri», non avrebbe privato il prelievo in questione della sua natura di «tributo proprio derivato», il cui gettito è assegnato alla Provincia, ma la cui disciplina continua a spettare alla legge dello Stato. La legge provinciale n. 19/1998, istitutiva del tributo in oggetto, avrebbe infatti disposto – in attesa di una disciplina organica – la perdurante applicabilità della disciplina statale (D.p.r. n. 39/1953) quanto alla determinazione degli elementi strutturali del tributo (presupposto impositivo, misura della tassa, soggetti passivi e modalità applicative del tributo). Il rinvio alla normativa statale confermerebbe, secondo questa tesi, la persistente natura erariale della tassa, e nello stesso senso deporrebbe la norma della legge provinciale che autorizza la Giunta a modificare le tariffe entro i limiti massimi stabiliti dalla legge statale.

Non trattandosi insomma di un «tributo proprio» della Provincia autonoma, bensì di un tributo erariale (tributo proprio solo in senso «derivato», quanto alla destinazione del gettito), la Provincia di Trento non sarebbe titolare della facoltà di introdurre esenzioni non previste dalla normativa statale.

È pur vero infatti che l'art. 73 comma 1-bis dello Statuto dell'autonomia consente alla Provincia di intervenire sulla disciplina dei tributi erariali (tributi propri derivati) modificando aliquote e introducendo esenzioni, detrazioni e deduzioni, ma solo se e nei limiti in cui ciò sia consentito dalla legge statale.

La norma esentativa su ricordata per i veicoli «storici» si sarebbe invece posta in contrasto con l'art. 1, comma 666, della l. n. 190/2014, che ha espressamente abrogato l'esenzione poi reintrodotta dal legislatore provinciale. Dunque, il mancato «rispetto della specifica volontà manifestata dal legislatore nazionale» dovrebbe far ritenere che «la legge provinciale ha travalicato un limite (intrinseco) imposto dalla stessa previsione statutaria», espressivo «di principi di coordinamento del sistema tributario».

Riassumendo le censure svolte dal Governo ricorrente, quindi, la Provincia di Trento avrebbe introdotto un'esenzione a valere su un tributo erariale in quanto con quanto stabilito dalla legge statale e con i principi del sistema tributario dello Stato.

2. La tassa automobilistica regionale come «tributo proprio derivato» delle Regioni a statuto ordinario nella prospettiva del Governo ricorrente: osservazioni critiche

Va anzitutto osservato che la qualificazione della tassa in questione come tributo proprio soltanto in senso «derivato» - affermata dal Governo in generale, anche con riferimento alle tasse automobilistiche delle regioni a statuto ordinario - appare assai discutibile.

Il D.Lgs. n. 68/2011, in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario, dispone infatti all'art. 8, titolato «ulteriori tributi regionali» (ulteriori rispetto all'Irap, alla compartecipazione all'Iva e all'addizionale regionale Irpef), la trasformazione di una serie di tributi – tra cui la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, le tasse sulle concessioni regionali - in «tributi propri regionali» (comma 1); ha previsto che le regioni disciplinino la tassa automobilistica regionale, salvi i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legge statale (comma 2); ha stabilito che spettano alle regioni a statuto ordinario gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 68 del 2011, espressamente qualificandoli come «tributi propri derivati» (comma 3).

L'esame dell'art. 8 offre dunque spunti in senso contrario alle affermazioni

governative: la tassa automobilistica regionale, proprio in quanto disciplinata dalle regioni a statuto ordinario, viene a conformarsi per effetto del D.Lgs. n. 68 del 2011 come un «tributo proprio regionale» *stricto sensu*, non bastando per escluderlo il riferimento al limite massimo di manovrabilità previsto dalla legge statale: sono infatti «tributi propri» delle Regioni quelli istituiti e disciplinati dalla legge regionale, mentre la figura dei «tributi propri derivati» allude a tributi istituiti e disciplinati da una legge statale – su cui le Regioni non possono incidere, se non previa «autorizzazione» della legge statale medesima (su questo profilo, rilevante nella vicenda in esame, vedi *infra*) – il cui gettito è destinato alle Regioni ⁽³⁾.

Inoltre, il fatto che il comma 3 del citato art. 8 abbia con disposizione residuale sancito la spettanza alle regioni del gettito degli altri tributi già ad esse riconosciuto dalla legislazione a quel momento vigente, qualificandoli come «tributi propri derivati», porta a escludere che in tale categoria rientri anche la tassa automobilistica regionale, menzionata dal comma 2, in modo abbastanza inequivoco, come tributo trasformato in «tributo proprio regionale» (tributo proprio in senso stretto, non derivato), posto che non si saprebbe come altro interpretare la competenza disciplinare attribuita alle Regioni.

3. *Trasformazione di un tributo erariale in «tributo proprio» delle Regioni o Province autonome e tecniche di normazione*

Il Governo ricorrente aveva poi come visto sostenuto che nonostante la Provincia autonoma di Trento avesse nel proprio Statuto una norma (l'art. 73, come modificato dalla legge n. 191/2009) che definisce come veri e propri «tributi propri» le tasse automobilistiche istituite con legge provinciale (trasformazione già compiuta ad opera della legge provinciale n. 10 del 1998), il tributo avrebbe mantenuto la sua natura di tributo proprio derivato, il cui gettito è assegnato alla Provincia, ma la cui disciplina continua a spettare alla legge dello Stato: e ciò per effetto del rinvio operato dalla legge provinciale, in attesa di una disciplina organica, alla disciplina contenuta nel testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche (D.p.r. n. 39 del 1953).

Sul punto si può tuttavia osservare che un tributo formalmente istituito con legge provinciale o regionale diventa per ciò solo un tributo proprio (salvo beninteso verificarne la compatibilità costituzionale, ad esempio rispetto alla conformità con i principi del sistema tributario dello Stato), a prescindere dal fatto che una tale legge richiami, anziché dettarla *ex novo*, la disciplina contenuta in una preesistente legge statale.

Questa tecnica redazionale determina un semplice e immediato recepimento delle regole preesistenti tramite rinvio a una fonte esterna, ma allo stesso risultato si potrebbe giungere anche «ricopiando» pedissequamente all'interno della legge provinciale o regionale le singole disposizioni oggetto della preesistente disciplina statale, e sembra davvero illogico attribuire al prelievo la natura di «tributo proprio» soltanto in questo secondo caso.

La trasformazione di un tributo erariale in un tributo proprio delle Regioni può in effetti avvenire anche tramite una conferma sostanziale delle precedenti disposizioni, senza che ciò incrinò in alcun modo la nuova natura – regionale – che il tributo viene ad assumere per effetto di tale trasformazione, riconoscibile sul piano formale con il fatto che è la legge regionale o provinciale, e non più quella statale, la fonte istitutiva del prelievo, e che a quel punto la stessa legge regionale o provinciale potrebbe anche decidere di disciplinarlo diversamente, anziché rinviare – per semplicità, comodità applicativa,

³Sulla nozione di tributo proprio, in senso stretto o derivato, si consenta di rinviare a D. Stevanato, *I «tributi propri» delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in Dir. prat. Trib., 2010, I, pp. 395 ss.

tendenza degli istituti giuridici a perpetuarsi, e così via – ai contenuti della disciplina preesistente.

Sembra peraltro che ciò fosse accaduto proprio con riguardo alla tassa automobilistica della Provincia autonoma di Trento, dato che – come da essa rilevato nel giudizio di costituzionalità che ci occupa - «la legge della Provincia autonoma di Trento n. 10 del 1998 avrebbe affermato la natura di tributo proprio della tassa automobilistica, rinviando alla normativa statale al solo fine di disciplinare compiutamente la materia, *ma comunque regolandone diversamente numerosi profili*».

4. I margini di manovra di Regioni e Province autonome in materia di «tributi propri derivati»

A completamento della descrizione dei termini della controversia, si osservi poi che la Provincia di Trento, sulla base dell'art. 73 comma 1-bis del proprio statuto speciale, sosteneva di poter incidere anche su un tributo derivato - come in ipotesi sarebbe stata da inquadrare, secondo il Governo ricorrente, la tassa automobilistica – introducendo esenzioni, dato altresì il potere di intervenire sul relativo importo ai sensi dell'art. 24 D.Lgs. n. 504/1992 sul riordino della finanza degli enti territoriali, rispettando la condizione, indicata dalla giurisprudenza costituzionale, di non incrementare la pressione tributaria rispetto a quella che deriverebbe dall'applicazione dell'aliquota massima consentita.

Nell'art. 73 comma 1-bis dello statuto del Trentino-Alto Adige, in verità, la possibilità di introdurre una esenzione all'applicazione di un tributo erariale è retta da una formula («*per i quali lo Stato ne prevede la possibilità*»), circolata poi negli statuti delle altre autonomie speciali, che implica una sorta di previa autorizzazione a derogare alla disciplina *standard* del prelievo (con esenzioni, deduzioni, detrazioni etc.) da parte della stessa legge dello Stato.

E nel caso di specie questo previo assenso sarebbe stato – secondo la prospettazione del ricorrente Governo – da escludere, posto che «la reintroduzione di un'esenzione che la legislazione statale ha espressamente abrogato non sarebbe consentita. Così facendo infatti si romperebbe l'armonia della legislazione provinciale con i principi del sistema tributario dello Stato, i quali costituirebbero un "limite intrinseco" rispetto alle scelte legislative della Provincia in tale materia».

Ritorniamo a breve sul punto; certo che considerare l'abrogazione dell'esenzione dalla tassa automobilistica per una sottocategoria dei veicoli storici un «principio del sistema tributario dello Stato» costituente un limite rispetto alle scelte legislative delle autonomie speciali fa riflettere, trattandosi a dire il vero di una disposizione minuta, di dettaglio, che appare arduo elevare a «principio del sistema tributario statale».

La Provincia autonoma aveva in effetti escluso, nelle proprie difese, che dall'abrogazione dell'esenzione per i veicoli con più di vent'anni e meno di trenta potesse ricavarsi un «principio fondamentale in materia tributaria», vista anche la perdurante esenzione concessa dalla legge statale per i veicoli ultratrentennali.

5. La decisione della Corte Costituzionale, convincente nelle conclusioni ma un po' meno nell'argomentazione

Vediamo a questo punto come e su quali basi argomentative la Corte abbia deciso per l'infondatezza delle questioni prospettate dalla difesa erariale.

Va detto subito che i giudici costituzionali hanno qualificato la tassa automobilistica

della Provincia autonoma di Trento come tributo proprio in senso stretto, sia pure non per effetto dell'istituzione del tributo con legge provinciale (si ricorderà che la Provincia autonoma, con la propria legge n. 10/1998, aveva istituito una «tassa automobilistica provinciale» in luogo della tassa automobilistica erariale): si legge infatti nella sentenza che «l'istituzione del tributo con legge provinciale in sé non può ritenersi risolutiva quanto alla natura giuridica di esso, specie se si considera il massiccio rinvio alla disciplina statale (sentenza n. 357 del 2010)».

L'evento che secondo la Corte avrebbe segnato in modo decisivo la «trasformazione» della tassa automobilistica da tributo erariale in tributo proprio in senso stretto della Provincia sarebbe invece l'intervenuta «copertura» statutaria, ovvero la modifica con cui è stata riconosciuta espressamente alla tassa automobilistica istituita con legge provinciale la natura di tributo proprio (per l'art. 73 comma 1 dello Statuto per il Trentino Alto Adige, come modificato dalla l. 191/2009, «La regione e le province hanno facoltà di istituire con leggi tributi propri in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato, nelle materie di rispettiva competenza. *Le tasse automobilistiche istituite con legge provinciale costituiscono tributi propri*»).

Per la Corte, infatti, «questa previsione [n.d.a.: la modifica statutaria] non troverebbe giustificazione logica se non si fosse voluto superare l'assetto, fino ad allora vigente, di partecipazione (sia pure in misura totale) al gettito di un tributo erariale ⁽⁴⁾ e ricomprendere la tassa nella categoria dei tributi provinciali propri in senso stretto (ferma la necessaria armonia con i principi del sistema tributario dello Stato), negandone con ciò il carattere statale».

L'argomentazione della Corte non sembra però del tutto persuasiva: un tributo proprio «in senso stretto» è infatti tale se istituito con legge della Regione o della Provincia autonoma. L'art. 119 Cost., con riferimento ai tributi propri delle autonomie, utilizza l'espressione «stabilire e applicare», mentre la legge delega sul federalismo fiscale n. 42/2009 fugge ogni dubbio con riguardo alla potestà legislativa regionale in materia, definendo i tributi propri in senso stretto come quelli «*istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale*» (art. 7, lett. B).

Peraltro, per le autonomie speciali non vale il divieto di «sovrapposizione» con i tributi erariali aventi il medesimo presupposto (divieto di doppia imposizione)⁵, dunque possono essere da esse istituiti anche tributi in relazione a presupposti già oggetto di tassazione erariale ⁽⁶⁾. Sono dunque tributi propri (in senso stretto) delle Regioni e Province autonome quelli istituiti con proprie leggi, dunque non convince la posizione della Corte secondo cui sarebbe stata solo la copertura statutaria ad attribuire alla tassa automobilistica di Trento la natura di «tributo proprio».

Oltretutto, l'art. 4 della legge provinciale n. 10/1998, istitutiva del tributo proprio sulle tasse automobilistiche, è stato emanato ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. n. 268/1992 ⁽⁷⁾, contenente norme di attuazione dello statuto speciale del Trentino-Alto Adige in materia di finanza regionale e provinciale.

⁴Qui, a dire il vero, la sentenza sembra confondere i tributi propri in senso derivato (in cui fino al 1998, o al più tardi fino al 2009, rientrava la tassa automobilistica), cioè quei tributi istituiti e disciplinati dalla legge dello Stato ma il cui gettito è interamente destinato alle finanze di una Regione o Provincia autonoma, con le compartecipazioni delle Regioni o Province autonome a una quota del gettito di tributi erariali.

⁵Cfr. Corte Cost., sentenza 13 febbraio 2008 n. 102.

⁶Sul punto, per gli opportuni riferimenti, mi si consenta per brevità di rinviare a D. Stevanato, *I «tributi propri» delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, cit., pp. 410-411.

⁷Come modificato dall'art. 1 D.Lgs. n. 432/1996, secondo cui regioni e province possono istituire tributi corrispondenti a quelli delle regioni a statuto ordinario, mentre fino ad allora continuano ad applicarsi le norme relative ai corrispondenti tributi statali (la tassa automobilistica è stata attribuita alle regioni a statuto ordinario dall'art. 23 del D.Lgs. n. 504/1992).

Per certi aspetti, poi, se per l'istituzione di un tributo proprio regionale occorresse modificare lo statuto, significherebbe pretendere che l'autonomia tributaria delle Regioni e delle Province si espliciti attraverso una normazione di rango costituzionale, ben al di là di quanto stabilisce l'art. 23 Cost., che nell'introdurre una riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte e tributi non prevede alcuna procedura di approvazione «rafforzata».

Che «*la istituzione del tributo con legge provinciale non possa ritenersi risolutiva quanto alla natura giuridica di esso*», usando le parole della Corte, appare dunque affermazione discutibile, in quanto contraddetta dal criterio formale utilizzato al riguardo dalla L. n. 42/2009, né sembra al riguardo rilevante che per la disciplina sia stato inizialmente fatto rinvio, dalla legge provinciale n. 10/1998, alla previgente normativa statale sulle tasse automobilistiche.

L'art. 73 dello statuto del Trentino-Alto Adige stabilisce che «La regione e le province hanno facoltà di istituire con leggi tributi propri in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato, nelle materie di rispettiva competenza»: una legge ordinaria regionale o provinciale può dunque istituire un tributo proprio in senso stretto (come accaduto con la legge provinciale n. 10/1998 su richiamata), senza che tale qualifica debba essere attribuita a monte da una norma statutaria con riferimento a quel particolare tributario.

6. Legittimità dell'esenzione disposta dalla Provincia autonoma di Trento anche nell'ipotesi alternativa di inquadramento della tassa automobilistica tra i «tributi propri derivati»

Comunque sia, al più tardi con la modifica dell'art. 73 dello statuto dell'autonomia (avvenuta ad opera della legge n. 191/2009) la tassa automobilistica oggetto della controversia ha assunto la natura di tributo proprio in senso stretto della Provincia autonoma, con ciò minando il ricorso della Presidenza del Consiglio, anche perché non sarebbe a quel punto sostenibile affermare che «la legislazione impugnata non sia in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato... per il solo fatto che essa ridà vita a un'esenzione già prevista e poi abrogata dal legislatore statale». Per la Corte questa infatti costituisce un'opzione contingente di politica tributaria, priva di valenza ordinamentale, che si esaurisce in una micro disciplina di settore, anche perché un'esenzione uguale a quella impugnata era stata configurata – ancorché poi successivamente abrogata – dallo stesso legislatore statale, a comprova della sua astratta compatibilità con i principi del sistema tributario.

D'altra parte sarebbe da chiedersi perché mai, una volta introdotto un tributo proprio regionale mediante «trasformazione» di un preesistente tributo erariale, la legge dello Stato concernente specifici aspetti del prelievo ante-trasformazione dovrebbe, in quel contesto, essere ancora un punto di riferimento.

All'infondatezza del ricorso si poteva peraltro a mio avviso giungere anche accogliendo la tesi della Presidenza del Consiglio in ordine alla perdurante natura di tributo proprio derivato della tassa automobilistica di Trento, e in tal caso valorizzando l'art. 73 comma 1-bis dello statuto, il quale stabilisce che «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».

La Corte Costituzionale ha infatti in diverse occasioni chiarito (sentenze n. 2 del 2012, n. 323 del 2011 n. e n. 357 del 2010) che la disposizione statutaria «va interpretata nel senso che, nell'ipotesi in cui il gettito di un tributo erariale sia interamente devoluto alle

Province autonome, queste, ove la legge statale consenta loro una qualche manovra sulle aliquote, sulle esenzioni, sulle detrazioni o sulle deduzioni (“ne prevede la possibilità”), possono liberamente (“in ogni caso”) compiere una qualsiasi di tali manovre, purché essa non abbia l’effetto economico di superare il limite delle “aliquote superiori” fissate dalla legge statale».

Secondo la giurisprudenza costituzionale consolidata va dunque rigettata la tesi secondo cui, in base allo statuto di autonomia, le Province potrebbero adottare solo quella specifica modifica del tributo erariale espressamente consentita dalla legge statale: «Al contrario, il comma 1-bis dell’art. 73 dello statuto attribuisce alle Province autonome ampia libertà di manovra e le autorizza ad introdurre modifiche anche diverse da quelle indicate dalla legge dello Stato e, quindi, ad influire sul gettito del tributo erariale ad esse destinato, alla duplice condizione che la legge statale consenta loro di influire sul gettito attraverso modifiche legislative e che tali modifiche non determinino una pressione tributaria maggiore di quella derivante dall’applicazione dell’aliquota massima fissata dalla legge statale»⁽⁸⁾.

Nel rispetto di tale limite quantitativo, dunque, le Province autonome «potranno prevedere esenzioni o detrazioni anche nell’ipotesi in cui la legge statale consenta solo la variazione dell’aliquota»⁽⁹⁾. In effetti, l’art. 24 del D.Lgs. n. 504 del 1992 – richiamato dalla difesa della Provincia di Trento - consente alle autonomie di intervenire sulla misura della tassa automobilistica sia pure entro un *range* prestabilito, dunque in applicazione della ricordata giurisprudenza della Corte ciò autorizzerebbe anche la previsione di specifiche esenzioni dal tributo, volendolo inquadrare tra quelli erariali («propri delle regioni in senso derivato»).

7. Osservazioni conclusive: l’asfittica autonomia tributaria degli enti locali

Resta con ciò chiarito che la Provincia autonoma di Trento aveva, in un modo o nell’altro, la possibilità di concedere un’esenzione o una riduzione del bollo auto per i veicoli storici, e questo:

- a) per la natura di tributo proprio in senso stretto della tassa automobilistica, nonché per la non contrarietà della specifica esenzione con i principi del sistema tributario dello Stato;
- b) in alternativa, considerando in via di ipotesi la tassa in questione come tributo erariale (tributo proprio della Provincia autonoma solo in senso derivato, cioè per destinazione del relativo gettito), per la possibilità dell’ente locale di introdurre riduzioni di aliquota, esenzioni, deduzioni o detrazioni laddove ammesse dalla legge statale.

Restano a questo punto da svolgere alcune breve considerazioni conclusive di ordine più generale.

In un’ottica di sistema, si conferma che Regioni e Province autonome tendono ad avere dell’autonomia tributaria una visione per così dire unidirezionale, esercitando la stessa quasi esclusivamente in senso «sottrattivo», cioè appunto non già per reperire nuove fonti di entrata, bensì al fine di ridurre localmente l’incidenza dei tributi esistenti.

Sono rari i casi di introduzione a livello locale di «tributi propri in senso stretto» (a parte i casi di «trasformazione» di tributi erariali preesistenti, il cui gettito era già devoluto): ciò si spiega sia con gli angusti spazi che le norme sul federalismo fiscale e l’interpretazione fornite dalla Corte Costituzionale lasciano alle Regioni a statuto ordinario (più margini hanno invece le autonomie speciali, non incontrando il limite del

⁸Corte Cost., sentenza n. 2 del 12 gennaio 2012, che richiama le precedenti sentenze n. 323 del 25 novembre 2011 e n. 357 del 15 dicembre 2010, tutte riguardanti l’art. 73 comma 1-bis dello statuto del Trentino Alto Adige.

⁹Sentenza n. 323 del 2011.

divieto di doppia imposizione e di sovrapposizione con i tributi erariali), sia con la ritrosia di Regioni e Province autonome ad assumere in proprio una responsabilità tributaria nei confronti dei propri cittadini ed elettori.

Al contrario, si registrano come detto con maggiore frequenza ipotesi di esercizio della potestà legislativa tributaria regionale di tipo sottrattivo anziché additivo, cioè appunto esenzioni, detrazioni o riduzioni di aliquota rispetto a quanto previsto dalla legge statale istitutiva del tributo il cui gettito è destinato al finanziamento delle autonomie. Come visto nella fattispecie qui commentata, anche nei casi di trasformazione di tributi erariali in tributi propri regionali (o delle Province autonome) in senso stretto, la disciplina di questi ultimi viene sotto qualche aspetto modificata in senso più favorevole ai contribuenti.

Questo stato di fatto trova ulteriori conferme, dall'angolo visuale dello Stato, nella tendenza a occupare pressoché ogni immaginabile presupposto impositivo, riducendo così al minimo gli spazi per autentiche forme di autonomia impositiva locale, e a intervenire con intenti «repressivi» (attraverso ricorsi in via principale alla Consulta) sui tentativi al margine delle autonomie locali di regolare aspetti di dettaglio dei tributi erariali – con esenzioni mirate, detrazioni, etc. - «per i quali lo Stato ne prevede la possibilità», o di modificare sotto qualche aspetto la disciplina dei tributi erariali «trasformati» in tributi propri regionali in senso stretto. E ciò nonostante si tratti di esercizi dell'autonomia di ordine minimale, cioè riguardanti specifiche micro-esenzioni, detrazioni mirate, riduzioni di aliquota selettive, posto che Regioni e Province autonome ben difficilmente potrebbero rinunciare *in toto* alle leve tributarie di cui dispongono.

Insomma, se da un lato la politica tributaria autonomistica delle Regioni è ispirata a un *self restraint* nella ricerca di nuove fonti di entrata (per preoccupazioni elettorali oltre che, soprattutto per le Regioni a statuto ordinario, a causa dei ricordati vincoli giuridico-costituzionali) ed è limitata verso il basso da esigenze di gettito, la reazione dello Stato è animata da una visione centralistica della finanza pubblica che mal tollera qualsivoglia esercizio, ancorché minimale, degli spazi di autonomia tributaria esistenti a livello locale.

Ne risulta una dialettica istituzionale sull'autonomia tributaria che si muove su uno spazio asfittico, con una micro-conflittualità su questioni di nicchia e di dettaglio, come quella che ha impegnato la Corte nella sentenza annotata, a ulteriore conferma di quanto già si ebbe occasione di rilevare sulle pagine di questa stessa Rivista ⁽¹⁰⁾.

* Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Trieste

10D. Stevanato, *Progressività dell'imposta e federalismo fiscale*, in *Le Regioni*, 2014, pp. 776 ss., a commento della sentenza della Corte n. 8 del 23 gennaio 2014.