



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

AUTONOMIA TRIBUTARIA REGIONALE: I TRATTI DESCRITTIVI DELLA DISTANZA TRA IL *TREND* NORMATIVO E GLI ASPETTI APPLICATIVI.

di Loredana Strianese¹

ABSTRACT. *In the context of social and territorial pluralism inside the national legislation recognizes the fundamental role of local self-government , the constituent entities of the Republic, who are in a position equiordinata of the State , and need of financial autonomy for their realization . Regulatory developments regional tax autonomy is one of the most important aspects of the reform process towards fiscal federalism. With the Constitutional Law n . 3 of reform of Title V of Part II of the Constitution , there is the amendment of Articles 114 to 132, and an important change in the system of powers and division of powers between the state and local authorities, which indicates the significant role of the Regions. Only in 2009, the law on fiscal federalism on May 5, n . 42 entitled " Delegation to the government on fiscal federalism, pursuant to art. 119 of the Constitution , " has defined the guiding principles of the new local taxation , stating that the regions exert fiscal autonomy in relation to the requirements of revenue is not taxed , and may change the rates , exemptions and deductions to the extent and according to the criteria of state legislation and Community legislation in the case of own taxes derivatives, established by state law. The new tax system designed by the legislator outlines , once again , a kind of cooperative federalism that aims to combine solidarity and territorial autonomy with the need for unity .*

Sommario: *1. Considerazioni preliminari sull'autonomia delle Regioni. 2. Le fonti normative del potere regionale. 3. Le basi costituzionali dell'autonomia finanziaria e tributaria regionale. 3.1. La potestà legislativa regionale ed i « tributi propri ». 4. La Legge- delega 42 del 2009, tra principi generali del federalismo fiscale e principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario. 5. Le funzioni pubbliche ed i diversi modelli di finanziamento. 6. La nuova autonomia impositiva regionale. 7. La fiscalità regionale nel D. lgs 6 maggio 2011, n. 68. 8. L'imposizione regionale di scopo. 9. Il regionalismo differenziato e le Regioni a statuto speciale. 10. La potestà legislativa e tributaria delle Regioni e i vincoli europei. 10.1. La fiscalità di vantaggio. 11. I rapporti con gli enti locali. 12. Spunti conclusivi.*

¹ Ricercatore in Diritto Tributario Università degli Studi di Napoli "Federico II"

1. Considerazioni preliminari sull'autonomia delle Regioni

Nell'ambito del pluralismo sociale e territoriale interno all'ordinamento nazionale si riconosce il ruolo fondamentale delle autonomie locali, soggetti costitutivi della Repubblica, che si trovano in una posizione equiordinata rispetto allo Stato, e che necessitano di autonomia finanziaria per la propria realizzazione².

L'evoluzione normativa dell'autonomia tributaria regionale costituisce uno degli aspetti più rilevanti del processo di riforma verso il federalismo fiscale.

Nonostante la Costituzione del 1948 disponesse a favore dell'autonomia legislativa e finanziaria delle Regioni, *costituite in enti autonomi con propri poteri e funzioni*³, l'attuazione di tale disegno autonomistico passa attraverso un lungo e faticoso processo che ha visto nell'ottobre 2001, con la legge costituzionale n. 3 di riforma del Titolo V Parte seconda della Costituzione, la modifica degli articoli da 114 a 132, ed un importante cambiamento del sistema dei poteri e del riparto di competenze tra Stato ed enti territoriali, dal quale si evince peraltro il ruolo significativo delle Regioni.

L'autonomia territoriale, che concerne i propri interessi e l'indirizzo politico- economico degli enti *sub-* centrali, già riconosciuta e garantita dall'art. 5 della Costituzione, acquista attraverso la riforma del Titolo V il suo profilo finanziario⁴, ed include inoltre la potestà di istituire ed applicare tributi propri.

² Scriveva, a metà del secolo scorso, C. E. ESPOSITO, *Autonomie locali e decentramento amministrativo nell'art. 5 della Costituzione*, in *La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954, p. 81: « La consistenza nello Stato di questi centri di vita territoriale non costituisce, nella nostra Costituzione, un mero espediente giuridico- amministrativo o un utile strumento di buona legislazione ed amministrazione (...) il nostro legislatore ha voluto accentuare, con chiara coscienza, che le autonomie locali hanno nella vita dello Stato un ben maggiore significato. Queste autonomie non hanno rilievo solo per la organizzazione amministrativa, ma incidono in profondità sulla struttura interiore dello Stato, e non solo tendono a adeguare gli istituti giuridici alla complessa realtà sociale che vive nello Stato, ma costituiscono per i cittadini esercizio, espressione, modo d'essere, garanzia di democrazia e di libertà».

³ L'art. 115 Cost., abrogato dall'art. 9, secondo comma, della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, sanciva che « Le Regioni sono costituite in enti autonomi con propri poteri e funzioni secondo i principi fissati nella Costituzione ». Ai sensi dell'originario art. 117 Cost. le regioni potevano emanare norme legislative *nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello stato, sempreché le norme stesse non siano in contrasto con l'interesse nazionale e con quello di altre regioni*.

⁴ In tal senso F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Bologna, 1979, p. 11 e ss.

La nascita formale delle Regioni avviene con la Costituzione, ma in Italia il dibattito intorno al decentramento e all'autonomia locale ha origini più risalenti⁵, la soluzione federale era infatti considerata coerente con le profonde differenze che caratterizzavano il territorio nazionale.

Per quanto concerne il processo autonomistico regionale, fatta eccezione per le Regioni a statuto speciale, la parte della Costituzione del 1948 relativa alle Regioni ordinarie è stata per lungo tempo disattesa⁶, solo a partire dai primi anni settanta con legge 16 maggio 1970, n. 281 (« *Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario*») furono istituite le Regioni a statuto ordinario, e con i successivi decreti furono trasferite le funzioni amministrative⁷. Negli anni della riforma tributaria, della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 e dei suoi decreti attuativi, in cui il legislatore sostituisce numerosi tributi locali con i trasferimenti statali, si determina, tuttavia, una forte centralizzazione del prelievo, il ripensamento dell'autonomia regionale e l'affermarsi di una finanza di tipo derivato.

È solo nel periodo successivo che il decentramento fiscale tende ad espandersi progressivamente, complici della volontà politica di cambiamento, furono il contesto storico interno ed il rafforzamento delle istituzioni europee, che allargarono le competenze comunitarie in campo economico. A partire da questi anni si assiste all'introduzione di una sorta di « attivismo regionale »⁸, che si manifesta attraverso significativi momenti istituzionali

⁵ E. RAGIONIERI, *Politica e amministrazione nella storia dell'Italia unita*, Bari, 1967; G. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, Padova, 2001.

⁶ A. GIOVANNINI, *Sul federalismo che non c'è*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 1322, sostiene che ancorché nella redazione della Carta fossero prevalsi i principi di decentramento e di autonomia locale, l'assegnazione alle Regioni di funzioni prevalentemente amministrative, un potere legislativo limitato a poche e determinate materie, le spinte centralistiche si imposero, comunque, anche nella Costituzione. Sull'originaria autonomia finanziaria, S. CASSESE, *Il finanziamento delle regioni*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1963; G. C. MORETTI, *La potestà finanziaria delle Regioni*, Milano, 1972; F. GALLO, *La ripartizione dell'imposizione tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979; M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova, 1983; N. D'AMATI, *Saggi di finanza pubblica*, Padova, 1992; L. DEL FEDERICO, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005; E. DE MITA, *Le basi costituzionali del «federalismo fiscale»*, Milano, 2009.

⁷ Nella prima fase di attuazione, con legge 17 febbraio 1968, n. 108 furono approvate le norme per l'elezione dei Consigli regionali delle Regioni a statuto ordinario, e con legge 16 maggio 1970, n. 281 furono approvati i provvedimenti finanziari delle Regioni a statuto ordinario. Successivamente, nel 1975 la legge n. 382 delegò al Governo un organico trasferimento di funzioni amministrative dallo Stato alle regioni, realizzato mediante il DPR 24 luglio, n. 616. Scriveva F. GALLO, *Finanza regionale*, in *Enciclopedia italiana- IV Appendice*, 1978, la legge n. 281/1970 divide le entrate tributarie regionali in tre tipologie: tributi propri regionali in senso stretto; tributi erariali il cui gettito va evoluto solo parzialmente alle regioni e agli enti locali; quote di tributi erariali che confluiscono nel fondo comune.

⁸ Definizione di S. BOLGHERINI, *Come le Regioni diventano europee (Stile di governo e sfide comunitarie nell'Europa mediterranea)*, Bologna, 2006.

in cui le Regioni assumono rilevanza giuridica ai fini della politica comunitaria⁹: l'approvazione della *Carta delle autonomie* nel 1985, l'*Atto Unico Europeo* nel 1986 e la *Carta comunitaria della regionalizzazione* nel 1988, che definisce le linee fondamentali del nuovo regionalismo, come sussidiarietà, federalismo e decentralizzazione.

Tra la fine degli anni ottanta ed i primi anni novanta, le spinte autonomistiche, antecedenti alla modifica costituzionale, ed il processo federalistico prenderanno corpo per effetto di alcuni interventi legislativi in grado di accrescere la nuova autonomia impositiva territoriale. Il decennio si caratterizza in modo particolare, per l'introduzione di numerosi tributi regionali e la corrispondente riduzione di trasferimenti dello Stato. In questo contesto, pur lasciando immutato, a livello centrale, la definizione dei caratteri della fattispecie impositiva, gli enti *sub-* statali poterono servirsi di strumenti di fiscalità locale, un esempio in tal senso è stata la legge 8 giugno 1990, n. 142 sull'ordinamento delle autonomie locali¹⁰.

Senz'altro decisiva è risultata la svolta verso il decentramento amministrativo, realizzato dalle c.d. leggi Bassanini (L. nn. 59 e 127 del 1997 e D. L. n. 112 del 1998)¹¹, che hanno introdotto nell'ordinamento giuridico italiano il principio di sussidiarietà¹², quale criterio

⁹ In proposito, M. P. CHITI, *Regionalismo comunitario e regionalismo interno: due modelli da ricomporre*, in *Riv. it. Dir. pubbl. com.*, 1992; F. MUSIO, *Comunità europea, Stato e Regione*, Milano, 1995; A. D'ATENA, *Regionalismo e sovranazionalità*, Milano, 2008.

¹⁰ L'art. 54 della Legge n. 142 del 1990 « *Finanza locale* », dispone che i trasferimenti statali debbano garantire i servizi locali indispensabili, ed attribuisce agli enti locali potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe. Le entrate fiscali devono finanziare i servizi necessari allo sviluppo della comunità ed integrano la contribuzione erariale per i servizi pubblici indispensabili. Il legislatore ordinario ha poi ampliato il quadro della fiscalità locale attraverso l'istituzione dell'IRAP con il D. lgs n. 446 18 dicembre 1997. Sul punto, S. F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale, nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, 2003, p. 33 e ss.; E. DE MITA, *La nuova finanza locale*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1995; P. BORJA, *Il sistema dei tributi locali*, in *Manuale di diritto tributario*, a cura di P. Russo, Milano, 2002, p. 333 e ss..

¹¹ Legge 15 marzo 1997, n. 59, per la riforma della pubblica amministrazione e la semplificazione amministrativa tramite delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle Regioni ed agli Enti locali; Legge 15 maggio 1997, n. 157, contenente misure urgenti per lo snellimento dell'attività amministrativa modificando il funzionamento interno delle amministrazioni locali e la loro riorganizzazione.

¹² Il principio di sussidiarietà diventa principio fondamentale dell'Unione Europea con il Trattato di Maastricht. Questo principio a livello comunitario stabilisce che gli Stati membri siano chiamati ad adottare tutte le misure per una corretta esecuzione degli obblighi europei, affidando alcune funzioni alle rispettive autonomie locale e disponendo che le decisioni siano prese il più possibile vicino ai cittadini. Da una parte condiziona l'esercizio delle competenze e dall'altra legittima comunque l'intervento del livello più lontano di governo in caso di inefficienza. La letteratura in tema di sussidiarietà è vastissima, si ricordano a mero titolo di esempio, senza alcuna pretesa di completezza, G. STROZZI, *Il ruolo del principio di sussidiarietà nel sistema dell'Unione europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1993; id., *Il principio di sussidiarietà nel futuro dell'integrazione europea: un'incognita e molte aspettative*, in *Jus*, 1994; L. ANTONINI, *Il principio di sussidiarietà orizzontale: da Welfare State a Welfare Society*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000; F. SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in *Riv. dir. trib.*, 2002; A. D'ATENA, *Costituzione e principio di sussidiarietà*, in *Quad. cost.*, 2001; id., *Modelli*

cardine di riorganizzazione territoriale dello Stato e di conferimento delle funzioni amministrative. La sussidiarietà ha così favorito il processo di federalizzazione ed il nuovo assetto di relazioni tra governo centrale ed autonomie territoriali.

Gli interventi legislativi di questi anni rafforzarono il ruolo istituzionale e politico delle Regioni, nell'ambito del processo di avvicinamento delle funzioni amministrative ai cittadini, ed in parte anticiparono la riforma federalistica dell'ordinamento italiano. Quest'ultima vedrà poi la luce con la menzionata legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001, che ha definitivamente introdotto nel nostro Paese il federalismo fiscale ampliando ulteriormente le funzioni delle autonomie locali attraverso nuove regole finanziarie e tributarie.

Il decentramento in questo modo risponde all'esigenza di distribuzione delle competenze e delle funzioni tra Stato ed enti territoriali, ed il federalismo fiscale dà voce all'originario disegno del Costituente che, esaltando le diversità territoriali, consente l'elargizione delle risorse, secondo una concezione perequativa e solidaristica¹³.

Nel nuovo assetto costituzionale dei rapporti tra Stato ed autonomie locali, conseguente alla riforma del Titolo V, oltre alla promozione dell'autonomia finanziaria e tributaria riferita a tutti gli enti territoriali, ai sensi dell'art. 119 Cost., è stata riconosciuta la titolarità di un'autentica potestà legislativa regionale, da esercitarsi nel rispetto della Costituzione e delle norme comunitarie ed internazionali. Le competenze regionali sono accresciute in modo particolare equiparando la potestà legislativa a quella statale, secondo la definizione di alcune materie esclusivamente riservate al legislatore statale, altre alla potestà concorrente Stato-Regioni ed infine attribuendo alle Regioni potestà residuale per ogni altra materia.

È opportuno segnalare che il legislatore ordinario era già intervenuto nell'ambito del processo di decentramento tributario e finanziario regionale, prima della riforma costituzionale, attraverso l'istituzione, nel 1998, dell'Irap e dell'addizionale Irpef e, nel 2000 della compartecipazione Iva, nel contesto della riforma del finanziamento sanitario.

Solo nel 2009 la legge delega sul federalismo fiscale del 5 maggio n. 42 dal titolo « *Delega al governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione* », ha definito i principi guida della nuova fiscalità locale¹⁴, precisando che le Regioni esercitano autonomia

federali e sussidiarietà nel riparto di competenze tra Unione europea e Stati membri, in *Dir. Un. Eur.*, 2005; S. STAIANO, *La sussidiarietà orizzontale: profili teorici*, in www.federalismi.it, 2006

¹³ Cfr., F. GALLO, *Federalismo fiscale*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1996.

¹⁴ Si veda, F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. Trib.*, 2009; id., *Il federalismo fiscale dalla legge delega n. 42/2009: tra autonomia tributaria coordinata e la competenza legislativa regionale « primaria »*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito- A. Contrino- A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 101 e ss.; G. MARONGIU, *Il c.d. federalismo fiscale tra ambizioni, progetti e realtà*, in

impositiva in relazione a presupposti non assoggettati ad imposizione erariale, e possono modificare aliquote, esenzioni e deduzioni nei limiti e secondo i criteri della legislazione statale e della normativa comunitaria nel caso dei tributi propri derivati, istituiti con legge statale (*ex art. 7, L. n. 42/2009*)¹⁵. Il nuovo sistema tributario disegnato dal legislatore delegato tratteggia, ancora una volta, un federalismo di tipo cooperativo e solidaristico che intende coniugare l'autonomia territoriale con l'esigenze di unitarietà.

Di recente, il legislatore costituzionale è intervenuto con legge 20 aprile 2012, n. 1 (« *Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta Costituzionale*»), considerata da molti una vera e propria contro- riforma all'autonomia territoriale concepita nel 2001, che ha avuto notevole impatto sul sistema delle autonomie, apportando nuove modifiche all'art. 119 Cost. e riducendo fortemente l'autonomia regionale e locale. Per effetto di tale intervento legislativo i vincoli comunitari di finanza pubblica sono stati costituzionalizzati. Da una parte la legge introduce limiti all'autonomia finanziaria, che deve essere esercitata nel rispetto dell'equilibrio di bilancio e dei vincoli economici e finanziari europei (art. 119, comma uno, Cost.), e dall'altra restringe gli ambiti di definizione per il legislatore statale dell'entrate e della spesa degli enti territoriali¹⁶.

2. Le fonti normative del potere regionale

Il quadro sistematico delle disposizioni che regolano l'autonomia delle Regioni, insieme alle norme di rango costituzionale così come novellate dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 , si compone della più recente legislazione ordinaria, a cui si è fatto ricorso ai fini della definizione dei principi e dei criteri necessari in materia di federalismo fiscale, in attuazione

Dir. prat. Trib., 2011; L. ANTONINI, *Federalismo fiscale e Costituzione: una valutazione complessiva della attuazione della legge n. 42 del 2009*, in *Atti del convegno Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, Taormina, 27- 28 aprile 2012.

¹⁵ A tal proposito F. AMATUCCI, *L'attuazione del federalismo fiscale solidale attraverso la legge delega n. 42/2009*, in *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala, Torino, 2010, p. 100 e ss..

¹⁶ In tema, G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012, p. 58, la ragione di fondo che ha giustificato il nuovo intervento legislativo è evidente nel processo di cambiamento dell'unione europea successivo alla crisi economica e finanziaria. M. CECCHETTI, *Legge costituzionale n. 1 del 2012 e Titolo V della parte II della Costituzione: profili di contro- riforma dell'autonomia regionale e locale*, in *www.federalismi.it*, 2012.

dunque del disegno costituzionale che ha riguardato l'autonomia di entrata e di spesa degli enti territoriali.

Ai fini di una più organica disamina dei temi qui indagati, è necessario far riferimento alla legge del 5 maggio 2009 n. 42 « *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione* », ed al decreto legislativo sul federalismo regionale e provinciale del 6 maggio 2011, n. 68.

A mente dell'art. 7 della legge delega, le Regioni dispongono di tributi e di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali. La norma individua tre tipologie di imposizione regionale, ed, al comma 2, lett. b), distingue i tributi regionali in:

- tributi propri, istituiti da legge regionale,
- tributi propri derivati, che sono invece istituiti e regolati da legge statale, ed il cui gettito è attribuito alle Regioni,
- addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali¹⁷.

Mancando l'indicazione degli elementi sostanziali della nozione di tributo, il legislatore non offre una chiara definizione dell'aggettivo « proprio ». Allo stesso modo e, del tutto analogamente, si orienta l'art. 8, comma 3, del decreto attuativo sulla fiscalità regionale, rendendo così necessario il rinvio a norme primarie e a principi fondamentali ai fini della formulazione di più compiute argomentazioni a sostegno di apprezzabili soluzioni sul piano interpretativo.

Prima di procedere all'esame del tema principale oggetto di riflessione, è opportuno, quindi, verificare il fondamento costituzionale dell'autonomia tributaria regionale, poiché tale indagine conduce alla presumibile comprensione della logica sottesa alla potestà normativa delle Regioni, in ragione soprattutto della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.¹⁸, e verificando, ove possibile, anche il valore interpretativo della nozione di « tributo proprio », che si legge nel comma due dell'art. 119 Cost..

¹⁷ Sulla distinzione tra tributi propri e tributi propri derivati delle regioni, A. URICCHIO, *Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Fin loc.*, 2006; L. SALVINI, *I tributi propri di regioni, province, comuni. Profili tributari*, in *Il federalismo fiscale*, a cura di Nicotra-Pizzetti- Scozzese, Roma, 2009.

¹⁸ In tema, P. GIARDA, *La regola del federalismo fiscale nell'art. 119*, in *Le Regioni*, 2001; F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali*, in *Rass. trib.*, 2005; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005; F. AMATUCCI, *Il nuovo sistema degli enti locali*, Torino, 2010.

3. *Le basi costituzionali dell'autonomia finanziaria e tributaria regionale*

Il punto di partenza del federalismo fiscale è innegabilmente il concetto di pluralismo istituzionale, ovvero l'esercizio del potere su base territoriale, e per questo motivo l'art. 5 della Costituzione¹⁹, nel riconoscere e nel promuovere l'autonomia locale, è considerato norma fondamentale e principio guida per la più completa e concreta realizzazione dell'indirizzo politico ed amministrativo dell'ente *sub-* centrale, che passa però attraverso la gestione dei mezzi finanziari e di un'ampia capacità di spesa²⁰.

L'effettivo esercizio del potere degli enti territoriali comporta necessariamente il riconoscimento anche di un autonomo sistema di finanziamento. L'autonomia politica e amministrativa dell'ente locale presuppone pertanto l'autosufficienza dello stesso, e comprende al suo interno l'autonomia finanziaria ovvero la libera gestione dell'entrate e delle spese. L'autonomia tributaria che può ritenersi parte di quella finanziaria, rappresenta invece la potestà di autodeterminare i propri tributi, ed è distinta, come si avrà modo di chiarire nel prosieguo, dalla compartecipazione al gettito dei tributi erariali, cioè dalla mera devoluzione agli enti territoriali del gettito di questi tributi²¹.

L'art. 5 Cost. contiene al suo interno il concetto di autogoverno, ovvero la norma affida, attraverso un ampio decentramento amministrativo, la gestione dei bisogni e degli interessi del proprio territorio all'autonomia politica, ed inoltre adegua i principi e i metodi della funzione legislativa alle esigenze dell'autonomia e del decentramento²². La funzione legislativa regionale, ai sensi dell'art. 5 Cost., è dunque il risultato dell'autonomia politica e finanziaria rapportata al proprio territorio ed ai relativi interessi²³.

¹⁹ Art. 5 Cost.: « La Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento ».

²⁰ Scriveva F. GALLO, *Finanza regionale*, op. cit., « Nella logica del pluralismo organico caratterizzante la struttura dello stato italiano, l'autonomia finanziaria costituisce uno dei presupposti indispensabili alla vita delle regioni dovendo garantire all'ente esponente la sufficienza di mezzi per il perseguimento di un indirizzo politico economico ».

²¹ Cfr., S. F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale, nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit., p. 37; in tal senso, L. DEL FEDERICO, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, op. cit...

²² Sul rapporto tra autonomia politica e competenza normativa degli enti territoriali, A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 1525 e ss.; A. GIOVANNINI, *Sul federalismo fiscale che non c'è*, op. cit., p. 1312.

²³ In tal senso, A. GIOVANNINI, *Sul federalismo fiscale che non c'è*, op. cit., p. 1312.

In forza del rapporto di strumentalità tra autonomia territoriale e finanziaria²⁴, è corretto affermare che il fondamento costituzionale dell'autonomia finanziaria è dato innanzitutto dall'art. 5 della Costituzione, e, nell'ambito dell'autonomia finanziaria regionale, dalla combinazione di detto articolo con l'originaria formulazione dell'art. 119. Difatti prima della riforma costituzionale del 2001, il costituente, con la disposizione contenuta nell'art. 119 Cost., aveva riconosciuto autonomia finanziaria in modo esclusivo alle Regioni « *nelle forme e nei limiti stabiliti dalla Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle province e dei comuni*».

Alla luce dell'evoluzione storico- normativa del nostro ordinamento che ha introdotto nel 2001 il c.d. federalismo fiscale, la norma si arricchisce di nuovi elementi di riflessione, e secondo il riformato art. 119 Cost., *l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa* è estesa anche a Comuni, Province e Città metropolitane, laddove la precedente formulazione, del medesimo articolo, limitava l'autonomia finanziaria alle sole Regioni, invero, per effetto di detta riforma, tutti gli enti territoriali hanno arricchito la loro sfera di autonomia di ulteriori funzioni, come l'autonormazione delle entrate tributarie²⁵.

Particolare rilievo assume pertanto la disposizione dell'art. 119 comma due, Cost., che introduce la formula « *stabiliscono ed applicano tributi ed entrate proprie*»²⁶. Questa norma ha sicuramente il merito di riconoscere ampio potere alle Regioni per l'istituzione e la disciplina di tributi propri, *in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, senza avere bisogno di alcun intervento del legislatore statale²⁷.

Giova, a questo punto, scrutinare più da vicino, il senso della nuova autonomia tributaria²⁸, ed il significato più profondo della autodeterminazione impositiva che consente all'ente

²⁴ A tal proposito, E. DE MITA, *Le basi costituzionali del «federalismo fiscale»*, op. cit. p. 9 e ss.

²⁵ Cfr., F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 2011 e ss., secondo l'Autore l'autonomia tributaria corrisponde al potere di usare le entrate tributarie, che non solo rappresentano un mezzo di finanziamento, ma anche uno strumento di azione politica; vedere inoltre, id., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 591; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 1204.

²⁶ Il termine «*attribuire*», contenuto nella precedente formulazione dell'articolo, viene sostituito dall'espressione *stabiliscono*, presupponendo un potere di determinazione normativo- tributario più ampio, sia per le Regioni sia per gli enti locali, si veda P. BORIA, *I rapporti tra ordinamenti autonomi: finanza statale e finanza locale*, in AA. VV., *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di E. A. La Scala, Torino, 2010; in questo senso, F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo testo dell'art. 119*, op. cit.; id., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed enti locali*, op. cit..

²⁷ Il previgente testo dell'art. 119 Cost, riconosceva autonomia finanziaria alle Regioni da esercitarsi « *nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi nazionali*».

²⁸ Vedere F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Finanza locale*, 2005.

territoriale dotato di autonomia normativa di *stabilire* ed *istituire* tributi propri. L'autonomia tributaria territoriale viene, altresì, modulata dal legislatore costituzionale in maniera tale da indicare il differente grado di intervento in materia tributaria tra Regioni e gli altri enti locali.

Nonostante il riconoscimento della facoltà di stabilire ed applicare tributi propri a tutti gli enti territoriali, la potestà normativa e tributaria degli enti locali minori differisce da quella delle Regioni, non prevedendo l'istituzione autonoma di tributi²⁹. Vi sono due sistemi tributari principali, quello statale e quello regionale, ed uno secondario, il sistema locale.

La potestà legislativa è infatti ripartita tra Stato e Regioni, quella regionale assume inoltre una doppia connotazione, di tipo concorrente e residuale.

La competenza legislativa delle Regioni deriva direttamente dalla Costituzione³⁰. La potestà legislativa di istituire tributi propri, nonostante dalla lettura dell'art. 119 Cost. sembra porsi quale mera espressione di autonomia finanziaria³¹, investe, in realtà, problematiche più ampie che vanno dalla riserva di legge dell'art. 23 Cost., al riparto di potestà legislativa, sancito dall'art. 117 Cost., che consente di inquadrare e definire l'autonomia tributaria propria delle Regioni, come introdotta nella Costituzione³².

Il « sistema tributario e contabile dello Stato » è materia di esclusiva pertinenza statale (*ex* art. 117, comma 2, lett. e)), si rimette alla legislazione concorrente delle Regioni l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (*ex* art. 117, comma 3). Rientrano in ultimo nella competenza esclusiva del legislatore regionale tutte le materie non espressamente attribuite al legislatore statale, in virtù del principio sancito nell'art. 117, comma 4, Cost..

Il quadro normativo di riferimento determina che le Regioni, pur avendo al pari degli enti locali la titolarità del potere di stabilire ed applicare tributi propri, godono di potestà legislativa primaria, non più subordinata alla legge statale. Infatti, alle Regioni è affidata la

²⁹ R. PEREZ, *L'autonomia finanziaria degli Enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 2007, secondo l'Autore, il legislatore all'art. 119, comma 2, Cost., sembra riferirsi esclusivamente alle Regioni.

³⁰ Cfr., E. DE MITA, *Le basi costituzionali del « federalismo fiscale »*, op. cit., p. 14.

³¹ In tal senso, S. F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale, nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit. p. 48; E. DE MITA, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1963. Id., *La potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, in *Problemi economici e finanziari delle regioni*, Milano, 1996; N. D'AMATI, *L'autonomia finanziaria delle regioni: dalla negazione al federalismo fiscale*, in *Dir. prat. Trib.*, 1999. Vedere anche G. LICCARDO, *Supremazia e obbedienza finanziaria*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, II, Padova, 1997.

³² F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, op. cit., p. 24 e ss., individua la fonte principale del potere delle Regioni nell'art. 23 Cost., e non in via residuale nel IV comma dell'art. 117 Cost.. Dello stesso parere, A. GIOVANNINI, *Sul federalismo che non c'è*, op. cit., p. 1323.

disciplina degli elementi strutturali ed essenziali del tributo, connesso alle competenze materiali di cui all'art. 117 Cost.. Alla legge statale spetta invece la funzione di coordinamento, nel senso di delimitare gli ambiti di autonomia locale, che, seppur garantita, non finisca per provocare la frammentazione del sistema tributario nazionale. Coesistono così due potestà legislative esclusive, quella dello Stato e quella delle Regioni.

Prima dell'approvazione definitiva del disegno di legge delega in materia di federalismo fiscale, che ha dato attuazione all'art. 119 Cost., dopo un periodo lungo quasi un decennio dalla riforma costituzionale del titolo V, e posta la mancanza di principi di coordinamento che avrebbero dovuto definire in modo compiuto i rapporti tra i due sistemi legislativi, la giurisprudenza costituzionale ha assunto un ruolo decisivo nel sistema tributario che si andava configurando. La Corte Costituzionale in diverse pronunce è giunta a posizioni particolarmente prudenti in ordine alla potestà tributaria ed al riparto di competenze tra Stato e Regioni, nel tentativo di evitare soprattutto che dall'inerzia legislativa e dalla conseguente assenza di principi in materia di finanza pubblica, derivassero gravi conseguenze al sistema, soprattutto nel momento in cui ciascuna Regione avesse intrapreso un proprio indirizzo economico- finanziario³³.

Sebbene fosse stata riconosciuta l'esistenza di due sistemi tributari equiordinati, i problemi che interessavano l'individuazione della sfera di competenza legislativa furono risolti dai giudici costituzionali con prevalenza del potere legislativo dello Stato, stabilendo per lo più il divieto per le Regioni di istituire tributi su presupposti oggetto già di imposizione erariale.

Il primo orientamento della Corte Costituzionale è contenuto nella sentenza n. 282 del 2002, ove la Consulta ha affermato che i principi fondamentali ai fini dell'esercizio della potestà legislativa concorrente delle Regioni potevano dedursi dal sistema tributario statale in vigore, limitando però detto potere ad ambiti applicativi circoscritti, laddove, infatti, la materia non fosse stata già disciplinata dal legislatore statale.

In seguito, nella pronuncia n. 37 del 2004³⁴, la stessa Corte, non ritenendo sufficiente il divieto di sovrapposizione, ha invece sostenuto, al fine di coordinare³⁵ l'insieme della finanza

³³ Sulla rassegna giurisprudenziale, A. BRANCASI, *Per « congelare» la potestà impositiva delle ragioni della Corte mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, in *Giur. cost.*, 2003; A. RUGGERI, *Il « regionalismo della transazione» e la teoria della Costituzione*, in www.federalismi.it, 2004; L. ANTONINI, *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2004; M. BARBERO, *Una panoramica sulla giurisprudenza costituzionale più o meno recente, in materia di federalismo fiscale*, in *Fin. loc.*, 2007; M. C. FREGNI, *Autonomia tributaria delle Regioni e riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. PERRONE- C. BERLIRI, Napoli, 2006.

³⁴ Corte Costituzionale 26 gennaio 2004, n. 37, con nota di A. MORRONE, *Principi di coordinamento e « qualità» della potestà tributaria di regioni e enti locali* e di G. BIZIOLI, *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte Costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo « federalismo fiscale»*,

pubblica, la necessità dell'intervento del legislatore statale di definizione non solo dei principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche di delimitazione degli spazi e dei limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, regioni ed enti locali.

Nella sentenza n. 102 del 2008³⁶, in merito alla legittimità costituzionale di alcuni tributi introdotti dalla Regione Sardegna³⁷, la Consulta richiama la precedente statuizione sulla obbligatorietà della preventiva legge statale di coordinamento, riconoscendo il potere delle Regioni di stabilire tributi propri, aventi presupposti differenti da quelli statali, in armonia con la Costituzione e nel rispetto dei principi del sistema tributario, nelle più rare ipotesi, invero, di tributi per lo più di scopo e corrispettivi. Secondo alcuni, in questa pronuncia la Corte, sembra, sia riconoscere in modo innovativo un vero e proprio potere impositivo autonomo³⁸, ponendo, in particolare, l'accento sull'attribuzione esclusiva alle Regioni della disciplina dei tributi regionali e locali, sia prendere definitivamente atto che nel nuovo sistema, la legge statale non debba necessariamente individuare i presupposti di imposta dei tributi regionali e locali.

La legittimità del tributo proprio regionale è condizionato dal rapporto di continenza tra l'interesse espresso dal suo presupposto e gli interessi compresi nell'elencazione della materie

in *Giur. cost.*, 2004; C. SCALINCI, *Riserva di legge e primato della fonte statale nel sistema delle autonomie fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2004.

³⁵ La dottrina conforme a questa interpretazione di coordinamento, F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, op. cit., p. 595; V. FIGARI, «*Scintille*» di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari, in *Rass. trib.*, 2002; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, op. cit.; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, op. cit., p. 219; Vedere inoltre, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 912 e ss.

³⁶ In commento, E. DE MITA, *La Consulta dichiara illegittima la «tassa sul lusso» della Sardegna*, in *Corr. trib.*, 2008; G. FALSITTA, *Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di «lusso» nelle «secche» dei parametri costituzionali e comunitari*, in *Corr. trib.*, 2008; G. MARONGIU, *Le tasse «Soru» e l'impatto con la Corte Costituzionale*, in *Giur. trib.*, 2008; L. DEL FEDERICO, *I tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali*, in *Fin. loc.*, 2008; U. PERRUCCI, *Le «tasse sul lusso» secondo la Corte Costituzionale*, in *Boll. Trib.*, 2008. Considerazioni in riferimento alla presente sentenza costituzionale ed alle competenze legislative Stato- Regioni, A. GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, op. cit..

³⁷ Imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case; imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico; imposta regionale su aeromobili ed unità di riporto.

³⁸ In tal senso, L. ANTONINI, *Un'importante sentenza sul federalismo fiscale innovativa oltre il caso di specie*, in *Riv. dir. fin.*, 2008; A. GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria fra stato e regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, op. cit.; vedere inoltre, S. F. COSCIANI, *Tributi propri della regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2008.

di esclusiva competenza regionale, *ex art. 117, quarto comma, Cost.*, riducendosi così le forme di prelievo che gli Enti possono introdurre, solo ai tributi di scopo ed ai tributi corrispettivi³⁹.

3.1. La potestà legislativa regionale ed i « tributi propri »

Al fine di determinare la potestà legislativa regionale in materia tributaria, non sembra sufficiente l'attribuzione di « tributi propri», contenuta nel secondo comma dell'art. 119 Cost., potendo assumersi in tale accezione sia i tributi istituiti dalla Regione, sia i tributi di cui la Regione è ente attivo, sia i tributi il cui gettito è devoluto alla Regione⁴⁰. A causa della genericità dei termini, detta norma mostra rilevanti difficoltà interpretative.

Nell'intento di ricercare l'autentico significato di “tributo proprio” in senso stretto si privilegia l'interpretazione che si affida all'elemento formale, ovvero che fa riferimento alla tipologia di strumento normativo istitutivo del tributo⁴¹. Si considerano propri ed autonomi della Regione solo i tributi istituiti attraverso legge regionale⁴², e vengono esclusi da questo ambito quelli definiti propri che sono però istituiti dalla legge statale e solo, attribuiti alle Regioni⁴³.

³⁹ Cfr., F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, op. cit., p. 1037. A. DI PIETRO, *Autorità e consenso nel riparto infrastatale dei poteri impositivi*, in AA. VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, l'Autore ritiene che il principio di contenenza limita ulteriormente la potestà legislativa regionale, già ricondotta ad un ruolo residuale rispetto a quello statale. Per A. GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1437, il principio di contenenza non sembra vincolare il legislatore regionale solo alle categoria impositive di scopo o di matrice corrispettiva.

⁴⁰ Cfr. E. DE MITA, *Le basi costituzionali del « federalismo fiscale »*, op. cit., p. 14 e ss., secondo l'Autore per poter stabilire se la Regione abbia o meno potestà legislativa tributaria non è sufficiente l'interpretazione dell'espressione « tributi propri ».

⁴¹ Vedere, F. AMATUCCI, *Il nuovo sistema degli enti locali*, op. cit., p. 12. In questo senso alcune sentenze della Corte costituzionale, vedere G. MARONGIU, *I tributi propri della Regione secondo la Corte Costituzionale*, in *Giur. cost.*, 2004.

⁴² Tesi condivisa da numerosi autori, F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, op. cit., p. 1034; P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, op. cit..

⁴³ Come l'Irap, istituita con legge statale (D. Lgs. n. 446/1997).

L'autodeterminazione impositiva si sintetizza nel potere dell'ente autonomo di stabilire o istituire un tributo, che è « proprio » se l'ente stesso ne stabilisce gli elementi essenziali, che sono il presupposto, i soggetti passivi e l'aliquota massima, o i criteri di determinazione quantitativa della prestazione patrimoniale. Nella scelta di tali elementi il potere normativo raggiunge il livello più elevato, in quanto, attraverso il riconoscimento dei soggetti, sui quali si esercita il prelievo, del suo ammontare massimo, e degli eventi al cui verificarsi la prestazione si rende dovuta, l'autonomia si realizza compiutamente, quale appunto espressione di governo del proprio territorio.

Ove il gettito del tributo si riferisce all'ente, ma quest'ultimo non esercita alcun potere normativo primario, l'ente territoriale, pur essendo il soggetto impositore, in realtà interviene solo su elementi secondari della prestazione e solo sulla disciplina del procedimento impositivo⁴⁴.

Di conseguenza il gettito, con tutta evidenza, non può ritenersi elemento qualificante del tributo⁴⁵.

Dovranno ritenersi tributi propri solo quelli introdotti con legge regionale, ed escludersi pertanto da questa categoria tutti i tributi che, pur essendo compresi negli spazi di autonomia dell'ente territoriale, sono istituiti con legge statale, non rilevando l'attribuzione dell'intero gettito alla Regione⁴⁶, come nel caso dell'Irap.

4. La Legge- delega 42 del 2009, tra principi generali del federalismo fiscale e principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario.

La legge delega 5 maggio del 2009 n. 42, individua i principi generali in materia di federalismo fiscale, motivo per cui è considerata « legge di principi »⁴⁷, ed insieme ai decreti

⁴⁴ Sulla nozione di potere normativo tributario, vedere M. S. GIANNINI, *Sulla potestà normativa in materia tributaria delle regioni (in particolare della regione siciliana)*, in *Scritti*, III, Milano, 2003, p. 254. In proposito, A. GIOVANNINI, *Sul federalismo fiscale che non c'è*, op. cit., p. 1310 e ss..

⁴⁵ Cfr., A. GIOVANNINI, *Sul federalismo che non c'è*, op. cit., p. 1316.

⁴⁶ Tesi condivisa da buona parte della dottrina, F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti territoriali*, op. cit.; L. ANTONINI, *L'alta commissione e l'esigenza di federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2006; S. F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit..

⁴⁷ Cfr., F. GALLO, *Il federalismo fiscale delineato dalla legge delega n. 42/2009: tra autonomia tributaria coordinata e la competenza legislativa regionale « primaria »*, op. cit., p. 103, l'Autore ritiene che la legge dovrebbe essere supportata da scelte legislative più coraggiose in ordine ai contenuti ed alla dimensione dell'autonomia tributaria degli enti territoriali, inoltre l'apparato normativo che si sta progressivamente delineando dovrebbe comporsi di

attuativi, ha il merito di definire il riparto di competenze legislative tra Stato e Regioni, ed il tipo di perequazione fiscale, secondo il dettato costituzionale.

La legge riconosce ed indica le regole generali tese all'attuazione dell'autonomia finanziaria disposta dall'art. 119 Cost., che sono applicabili a tutte le autonomie locali, con eccezione di quelle speciali, e che hanno inoltre una duplice valenza da una parte, infatti, costituiscono i criteri direttivi per l'esercizio della potestà legislativa, d'altra svolgono una funzione di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario nazionale.

Sono inoltre sanciti i principi di solidarietà e di uguaglianza, con il preciso scopo di garantire il finanziamento dei diritti fondamentali ed i bisogni essenziali a favore di territori meno sviluppati, attraverso l'intervento perequativo statale.

Il legislatore ha riconosciuto alle Regioni la facoltà di introdurre tributi regionali e locali, negli ambiti non coperti dalla legge dello Stato, senza alcun intervento legislativo di autorizzazione statale, ed ha posto una correlazione diretta tra l'autonomia di entrata e di spesa, con la finalità di garantire *la responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile di tutti i livelli di governo*⁴⁸.

L'art. 2 pur tratteggiando un'ampia elencazione dei criteri generali, nell'ambito della quale si intravedono due tipologie di principi, non lascia distinguere in modo netto tra principi generali del federalismo fiscale e principi diretti in modo specifico al coordinamento del sistema tributario.

Si tratta *in primis* dei principi in materia fiscale che interessano i valori e la struttura generale del sistema, secondo la riconosciuta autonomia finanziaria degli enti territoriali (*ex* art. 119, primo comma, Cost.), quindi, il principio di sussidiarietà (*ex* art. 118 Cost.), che giustifica l'intervento dello Stato allorché gli enti locali non siano in grado di agire con efficacia, il criterio di responsabilità finanziaria ed amministrativa ed i principi di semplificazione ed efficienza, a mente dei quali ciascun ente autonomo deve agire in termini di costi e benefici⁴⁹.

indicazione più analitiche In tema, L. ANTONINI, *Le linee essenziali del nuovo federalismo fiscale*, in *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala, Torino, 2010, p. 49 e ss.

⁴⁸ *Ex* art. 2, comma 2, lett. a), Legge n. 42 del 2009.

⁴⁹ In F. AMATUCCI, *L'attuazione del federalismo fiscale solidale attraverso la legge delega n. 42/2009*, in *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, op. cit., p. 100; G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, op. cit., p. 133 e ss. G. RAGUCCI, *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale* (L. 5 maggio 2009, n. 42), in *Rass. trib.*, 2010. Numerose sono le critiche nei confronti della legge delega sul federalismo fiscale n. 42 del 2009, in tal senso, E. DE MITA, *Le basi costituzionali del «federalismo fiscale»*, op. cit., p. 85, secondo l'Autore la stessa «è solo un contenitore ricco di principi più ampi della portata della delega e più avaro nella precisazione dei criteri direttivi che dovrebbero lasciare prevedere le forme di imposizione per i diversi livelli di governo»; G. MARONGIU, *Il c.d. federalismo fiscale*

In questo stesso ambito sono affermati ulteriori e significativi criteri generali: quello di territorialità, di premialità, del beneficio e della fiscalità di sviluppo, i cui profili applicativi emergeranno pian piano nel corso della presente indagine, tutti destinati a responsabilizzare l'ente locale e a garantirne maggiore efficienza in termini di funzioni.

Accanto a questi appena elencati, la legge ha previsto fondamentali principi con funzione di coordinamento che attengono nello specifico ai rapporti tra sistema tributario statale e sistema tributario regionale e locale. Pur rientrando tra le regole fiscali del federalismo, incarnano i limiti alle rispettive competenze legislative, nella chiara logica di unitarietà del sistema tributario.

Adottando l'interpretazione offerta dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, nella già citata sentenza n. 102 del 2008, i principi di coordinamento costituiscono « *le regole che presiedono i rapporti ed i collegamenti tra sistema tributario dello Stato, quello delle Regioni a Statuto ordinario e quello degli enti locali*».

Mentre i principi generali del federalismo fiscale possono essere, ove non indicati dalla stessa legge, desunti dalle altre fonti normative fondamentali, in particolare dalla Costituzione, i principi fondamentali di coordinamento sono posti a tutela dell'unità dell'ordinamento, e sono definiti dallo Stato.

Il coordinamento del sistema tributario riguarda sia il rapporto finanza statale e finanza regionale, sia quello Regioni ed enti locali. Oggetto del *coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario* è l'indicazione precisa del riparto di potestà impositiva⁵⁰.

La *ratio* costituzionale del riparto di competenza legislativa tra Stato e Regioni è contenuta, come già analizzato nel precedente paragrafo, nel terzo comma dell'art. 117 Cost.. La norma dispone che il « *coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*» rientra nella legislazione concorrente, ed attribuisce questa materia alla competenza legislativa delle Regioni, riservando comunque, in via esclusiva, alla competenza statale la determinazione dei principi fondamentali. In tal caso lo Stato non è considerato nella posizione di equiordinazione di tutti poteri riferiti alle autonomie territoriali, secondo la logica

tra ambizioni, progetti e realtà, op. cit.; G. MARONGIU- A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 29 e ss.; A. GIOVANNINI, *Sul federalismo fiscale che non c'è*, op. cit., 2012. G. ROVOSECCHI, *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010

⁵⁰ Cfr., F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, op. cit., p. 25.

costituzionale dell'art. 114 Cost., ma più precisamente, quale Stato- ordinamento, dal quale derivano i poteri appartenenti agli altri enti territoriali⁵¹.

Data tale pregnante precisazione normativa, è corretto ritenere che esiste una dualità di tipologie di coordinamento del sistema tributario, accolta inoltre dal legislatore delegato, tale che detta funzione è rimessa da una parte alle Regioni, per quanto riguarda l'ambito dei rapporti con gli enti locali di riferimento nel proprio territorio, e dall'altra è compito dallo Stato, per quel che concerne invece i principi fondamentali. Il cosiddetto coordinamento per principi che nell'interesse pubblico si estende a tutto il territorio della Repubblica ed a tutti i rapporti tra gli enti territoriali, comprese le Regioni, e tra questi e lo Stato.

Criterio generale e principio fondamentale di coordinamento dell'assetto tributario in materia di federalismo fiscale è il divieto di doppia imposizione, sancito dalla legge delega all'art. 2, secondo comma, lett. o), e richiamato successivamente nella disposizione dell'art. 7, primo comma, lett. b), laddove la potestà legislativa regionale viene circoscritta nell'ambito dei *presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale*.

Esiste una priorità del legislatore statale nell'assunzione della materia imponibile che limita in modo assoluto l'esercizio della potestà normativa regionale⁵².

Viene, difatti, sancito quale principio fondamentale il divieto della « *doppia imposizione sul medesimo presupposto*», che tende a restringere in modo rimarchevole la potestà legislativa delle Regioni circa la scelta del presupposto oggettivo del tributo.

Prima del chiaro intervento normativo del legislatore delegante, era già stato rilevato il limite alla sovrapposizione fra tributi erariali e regionali, grazie anche alla prudente interpretazione della Corte Costituzionale, ed in ragione del principio di coordinamento che si ricavava dall'art. 117, terzo comma, della Costituzione⁵³. Il legislatore conformandosi al parere della

⁵¹ Cfr., F. GALLO *I principi del federalismo fiscale*, in in *Dir. prat. trib.*, 2012, p. 8. Inoltre, G. RAGUCCI, *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, op. cit., p. 745, parla di due direttrici del coordinamento del sistema tributario, una *verticale*, che attiene ai rapporti tra diversi livelli di governo (statale, regionale, locale) della finanza pubblica, e una *orizzontale*, che attiene invece ai rapporti tra enti dotati di pari autonomia (tra sistemi regionali, e all'interno delle regioni, tra sistemi locali).

⁵² A. ZANARDI, *Introduzione*, in *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, a cura di A. Zanardi, Bologna, 2006, l'Autore collega il criterio di priorità statale nella tassazione, che limita così gli enti territoriali, al principio di contenenza, che sancisce la relazione tra funzioni dell'ente ed imponibile. In M. BASILAVECCHIA, *Tra autonomia e autorità: consenso tra enti impositori e sistema tributario*, in AA. VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, p. 54 e ss..

⁵³ In dottrina, F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed enti locali*, op. cit., p. 2007 e ss.; S. F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale, nello studio sistematico dell'IRAP*, op. cit., p. 144; A. GIOVANARDI, *L'autonomia degli enti territoriali*, op. cit., p. 197 e ss.; G. BIZIOLI, *Il divieto di doppia imposizione contenuto nella legge delega in materia di « federalismo fiscale » elementi ricostruttivi e profili costituzionali*, in *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala, Torino, 2010, p. 196. Inoltre, M. BASILAVECCHIA, *Tra*

giurisprudenza costituzionale, vieta la duplicazione ed esclude interventi autonomi della Regioni sulle basi imponibili e sulle aliquote di tributi erariali.

La regola contenuta nel principio in esame ha una ampia portata applicativa, difatti il divieto interessa anche l'autonomia tributaria degli enti locali, in quanto riduce la potestà legislativa regionale non solo nell'istituzione di tributi regionali, ma anche nell'individuazione di tributi propri degli enti locali, Comuni e Province, che godendo di autonomia tributaria di tipo regolamentare, necessitano, al fine di introdurre i propri tributi, della legge statale o di quella regionale.

Il divieto di doppia imposizione, costituendo un principio fondamentale di coordinamento introdotto dalla legge statale, non si estende direttamente alle Regioni a statuto speciale, che sono soggette al regime costituzionale dei loro statuti. Per queste Regioni, i principi fondamentali di coordinamento si applicano quando l'autonomia riconosciuta dai propri statuti è inferiore a quella che detti principi possono loro attribuire⁵⁴.

Il legislatore ha, inoltre, previsto tra i principi e criteri generali, la territorialità, applicando la regola dell'attribuzione del gettito effettivamente percepito nel territorio; l'art. 2 facendo generico riferimento ad essa quale criterio riferito all'attribuzione di risorse autonome agli enti territoriali in relazione alle rispettive competenze (comma 2, lett. e)) e, nella successiva formulazione, disponendo sulla « territorialità dei tributi regionali e locali» e sulla « riferibilità delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali» (comma 2, lett. hh)), lascia spazio ad una interpretazione della norma che la vede applicata ai tributi propri in senso stretto, al gettito dei tributi derivati ed alle quote di compartecipazione ai tributi erariali⁵⁵.

Più precisamente, il legislatore delegante statuisce poi all'art. 7, primo comma, lett. d) che vi sia uno stretto rapporto tra *i tributi istituiti con legge dello Stato* e *le compartecipazioni ai tributi erariali*

autonomia e autoritatività: consenso tra enti impositori e sistema tributario, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, op. cit., p. 53.

⁵⁴ Come disposto dall'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001.

⁵⁵ In proposito, S. SAMMARTINO, *Il principio di territorialità nell'attuazione del federalismo fiscale*, in AA. VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario, Studi in onore di A. Amatucci*, Napoli, 2011. Sulla definizione dei profili di territorialità dei tributi regionali e degli enti locali, G. FRANSONI, *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 897 e ss., l'Autore considera l'indeterminatezza e la varietà dei significati di territorialità nella disciplina dei tributi. La territorialità è inteso quale limite proprio della potestà impositiva, della legge tributaria e della definizione e selezione delle « fattispecie tributarie». Inoltre, P. RUSSO-G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1575 e ss..

ed il territorio in cui sono applicati e riscossi, definendo inoltre, le modalità di attribuzione alle Regioni del relativo gettito⁵⁶.

È necessario però operare una distinzione in ordine alla nozione di territorialità. Quest'ultima, attinente al riparto delle quote di tributi erariali, concerne il legame del territorio regionale con l'obbligazione, ma allo stesso tempo, svolge anche la funzione di argine impositivo, nel momento in cui vincola il legislatore regionale sia nella scelta dei fatti economici sia dei soggetti sottoposti.

Siffatto principio, non limitandosi alle sole compartecipazioni ai tributi erariali, diventa principio di coordinamento valevole per le risorse di tutti gli enti territoriali, le Regioni e gli enti locali minori, e dovendo produrre maggiore responsabilizzazione degli enti locali, li induce alla collaborazione nella gestione delle entrate tributarie statali⁵⁷.

Alla luce di quanto precisato, la territorialità rimanda, immediatamente, pertanto, al principio di correlazione tra prelievo fiscale e beneficio ovvero al rapporto tra l'oggetto della tassazione e l'oggetto della gestione amministrativa, che deve presidiare la responsabilizzazione finanziaria dell'ente regionale e locale (*ex art. 2, comma 2, lett. p)*)⁵⁸. Al suo interno detto criterio contempla non solo il principio del beneficio, attraverso il quale il prelievo fiscale è collegato al vantaggio che deriva dalla spesa, ma anche quello di continenza, che rappresenta, per il legislatore regionale, non solo il criterio-guida ai fini della scelta della fattispecie impositiva, ma anche un limite che riduce l'esercizio della potestà residuale delle Regioni⁵⁹.

Il principio di continenza stabilisce, pertanto, la necessaria relazione tra il presupposto del tributo e le materie di competenza funzionale e normativa, in modo tale che le imposte

⁵⁶ Precisa F. GALLO, *Il federalismo fiscale delineato dalla legge delega n. 42/2009: tra autonomia tributaria coordinata e la competenza legislativa regionale "primaria"*, op. cit., p. 110, che le modalità di attribuzione alle Regioni del relativo gettito, stabilite dal legislatore delegante all'art. 7, comma 1, lett. d), costituiscono un tipo anomalo di territorialità in quanto la riferibilità al territorio non è diretta a definire l'ambito di applicazione del tributo, ma rileva statisticamente l'ammontare delle fonti statali destinate al finanziamento delle spese regionali e locali.

⁵⁷ F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, op. cit., p. 48.

⁵⁸ Scriveva P. GIARDA, *Competenze regionali e regole di finanziamento: qualche riflessione sul federalismo fiscale in Italia*, in *Riv. dir. fi. Sc. fin.*, 2006, « Fino a quando il gettito tributario è solo questo copre per intero le spese, non si può dire che una crescita della quota delle entrate proprie favorisca la responsabilizzazione finanziaria delle amministrazioni regionali e locali (...). Il disegno di un buon federalismo fiscale deve puntare a far sì che il maggior numero possibile di Regioni si finanzia solo con il gettito di tributi propri ».

⁵⁹ Sul principio di continenza e di beneficio, G. FRANSONI, *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 2011; A. GIOVANNINI, *Sul federalismo fiscale che non c'è*, op. cit..

regionali dovranno essere ricomprese nelle competenze legislative e amministrative dell'ente stesso⁶⁰.

Il potere impositivo regionale dovrà, così, realizzare una stringente relazione non solo tra il prelievo fiscale ed il territorio, ma anche tra il presupposto impositivo e le materie oggetto della competenza delle Regioni.

Si sottolinea che l'ambito entro il quale le Regioni possono individuare i presupposti è strettamente legato alle materie stabilite dalla norma dell'art. 117 Cost., terzo e quarto comma e, la scelta della fattispecie impositiva comprende valutazioni che attengono innanzitutto al perseguimento di politiche economiche e sociali.

Nel rispetto del principio di contenenza, che, evidentemente, circoscrive l'autonomia impositiva regionale alle materie di sua stretta competenza, nascono alcuni dubbi applicativi, in particolare, nel caso della tassazione ambientale.

A prima vista, detta materia sembra riferirsi ad un presupposto di competenza esclusiva dello Stato, infatti la tutela ambientale è espressamente annoverata tra quelle dell'art. 117, comma 2, lett. s), Cost.. In realtà, l'oggetto materiale dei tributi ambientali non è il bene ambientale in sé, ma l'evento generatore del deterioramento ambientale, vale a dire una situazione o un bene che sono direttamente correlabili alle materie di competenza concorrente o residuale delle Regioni, ovvero, ad esempio, la produzione, il trasporto o la distribuzione di energia. L'evento si riconduce alla tutela ambientale solo per la capacità di provocare un danno, ed è assoggettata ad imposizione regionale qualora produca i suoi effetti negativi nell'ambito territoriale regionale o locale. Deve, piuttosto, preferirsi l'intervento del legislatore statale, quando ci si riferisce a politiche ambientali di interesse globale e/o nazionale⁶¹.

La fiscalità del turismo può costituire materia oggetto d'imposizione, come ha già evidenziato la Corte Costituzionale nella nota sentenza n. 102 del 2008, ritenendo legittima l'imposta di soggiorno istituita dalla Regione Sardegna⁶², che colpisce i soggetti non residenti, i quali « *proprio per effetto del soggiorno, necessariamente fruiscono sia di servizi pubblici locali e regionali sia del patrimonio culturale e ambientale sardo senza concorrere al finanziamento dei primi e alla tutela del secondo a mezzo di tributi* »

⁶⁰ Sul principio di contenenza, F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002; id., *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2009; C. PREZIOSI, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in *Riv. dir. trib.*, 2005; L. DEL FEDERICO, *L'autonomia tributaria delle Regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda bis verso l'attuazione dell'art. 119*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007.

⁶¹ Cfr. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, op. cit., p. 12.

⁶² Prevista dall'art. dalla Finanziaria regione Sardegna del 2007

In ultimo, è sancito il vincolo di conformità alle norme comunitarie, sia per le Regioni ordinarie sia per quelle a Statuto speciale⁶³. Questo principio opera in particolare nella determinazione normativa di agevolazioni per lo sviluppo economico di aree sottoutilizzate. Si avrà modo di analizzarne gli aspetti essenziali più oltre.

Nell'ambito dell'attività di contrasto all'evasione fiscale, la legge prevede forme di reciproca integrazione delle basi informative di cui dispongono Regioni ed enti territoriali nonché di diretta collaborazione nell'accertamento tributario, anche attraverso strumenti premiali (*ex art. 26*).

I principi ed i criteri indicati dal legislatore non sono apparsi adeguati al raggiungimento dell'obiettivo fondamentale di rafforzare l'autonomia tributaria degli enti territoriali, in funzione dell'art. 5 Cost..⁶⁴ Il modello di federalismo fiscale della legge delega mostra una gestione delle entrate tributarie prevalentemente accentrata, e riserva alle Regioni uno spazio esiguo di autonomia impositiva propria. Si attribuisce alle stesse la possibilità di manovrare, in parte, i tributi derivati, secondo i limiti indicati dalla legge statale e nel rispetto della normativa comunitaria.

Il legislatore ha così previsto il divieto « *di ogni forma di doppia imposizione sul medesimo presupposto*» (*ex art. 2, comma 2, lett. o*)), e di « *interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo*» (*ex art. 2, comma 2, lett. t*)).

Di rilievo, quindi, in tema, appare la logica transitoria proposta dalla Corte Costituzionale, nella sentenza n. 102/2008, antecedente all'approvazione definitiva della legge sul federalismo fiscale, che, in assenza dei principi di coordinamento, riconosceva alle Regioni potestà legislativa nel limite dell'imposizione erariale⁶⁵.

5. Le funzioni pubbliche ed i diversi modelli di finanziamento

⁶³ Art. l'art. 2, comma 2, lett. *mm*) ed art. 27, comma 3, lett. *c*) della Legge n. 42 del 2009.

⁶⁴ Cfr. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, op. cit., p. 7.

⁶⁵ Cfr. G. SCANU, *La fiscalità del turismo: un'opportunità per le regioni, una tentazione per lo Stato*, in AA. VV., « *Tourism taxation*»: *sostenibilità ambientale e turismo tra fiscalità locale e competitività*, a cura di V. Ficari- G. Scanu, Torino, 2013, p. 3 e ss..

Un giusto livello di decentramento in materia finanziaria e tributaria ha bisogno della ripartizione di competenze e di funzioni tra Stato ed enti territoriali. La competenza tributaria è strumentale rispetto alle funzioni materiali attribuite alle Regioni⁶⁶.

Nel nuovo assetto economico e finanziario, l'autonomia tributaria degli enti locali si lega alle funzioni che sono esercitate nel proprio territorio⁶⁷. Il legislatore ridisegna l'autonomia tributaria riconosciuta a Regioni ed enti locali dall'art. 119 Cost., predisponendo un sistema di entrate destinate a *finanziare integralmente il normale esercizio delle funzioni pubbliche attribuite a ciascun livello di governo*⁶⁸. L'apparato si compone di tributi di competenza esclusiva dello Stato, di tributi ed entrate proprie degli enti territoriali, di compartecipazioni al gettito di tributi erariali e del fondo perequativo.

Le nuove competenze legislative devolute alle Regioni hanno, peraltro, determinato una maggiore responsabilizzazione finanziaria dell'ente che dovrà coincidere con quella amministrativa, laddove la legge ha stabilito la tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio delle funzioni esercitate nel territorio (*ex art. 2, comma 2, lett. p*)).

Il sistema di finanziamento delle funzioni assegnate alle Regioni individua tra le fonti principali i tributi propri derivati, che sono disposti dalla legge statale ed il cui gettito è devoluto alle Regioni, e le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali. Nell'ambito dell'autonomia impositiva, anche la distinzione tra tributi propri in senso stretto e tributi propri derivati è strumentale al finanziamento delle funzioni della Regione.

Per meglio comprendere il senso dell'autonomia impositiva degli enti territoriali e delle Regioni in particolare, è opportuno fare una premessa che riguarda la classificazione delle funzioni e che rappresenta la struttura portante dell'autonomia finanziaria e tributaria riconosciuta ed accolta anche dal legislatore delegato⁶⁹.

Da una parte si prevede l'integrale copertura delle spese che corrispondono ai livelli essenziali delle prestazioni (*c.d. LEP*), ai sensi dell'art. 117, comma 2, lett. *m*), Cost., e delle spese relative alle funzioni fondamentali degli enti locali, di cui all'art. 117, comma 2, lett. *p*),

⁶⁶ Cfr. F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, op. cit..

⁶⁷ Ai sensi dell'art. 8 della legge n. 42 del 2009.

⁶⁸ Ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. *e*).

⁶⁹ Per un quadro più preciso, E. A. LA SCALA, *L'attuazione del c.d. « federalismo fiscale » nei rapporti Stato- Regioni*, in AA. VV., *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di a. E. La Scala, Torino, 2010, p. 125 e ss..

Cost., che devono essere garantiti in modo uniforme in tutto il territorio nazionale, in quanto relativi a diritti civili e sociali⁷⁰, e che sono calcolati secondo costo *standard*.

Dall'altra, in via residuale, si considera, invece, l'intervento perequativo delle diverse capacità fiscali, in corrispondenza del finanziamento delle spese « non essenziali».

Il modello funzionale non si esaurisce in questa fondamentale dicotomia spese essenziali – spese non essenziali, ma comprende, per di più, il finanziamento del trasporto pubblico e gli interventi speciali disposti dall'art. 119, VI comma, Cost..

In modo conforme ai principi di responsabilità, di solidarietà, ed anche della trasparenza della spesa locale, il finanziamento integrale delle prestazioni « essenziali » è valutato in base al costo *standard*, e non più secondo il vecchio criterio della spesa storica ed effettiva, che comprendeva anche livelli di scarsa produttività, tanto da non riuscire a distinguere quanto fosse utilizzato per il finanziamento dei servizi e quanto per le inefficienze. Secondo il nuovo metodo del costo *standard*, la parte eccedente la misura che è stata rilevata ricadrebbe a carico della Regione⁷¹.

Gli indici di capacità fiscale consentono di definire la misura della perequazione e sono legati alla capacità di gettito, che, se inferiore a quello medio nazionale, determina l'attribuzione del fondo perequativo (art. 9, lett. g), L. n. 42/2009).

Operando, a questo punto, una semplificazione per quanto concerne il finanziamento, può affermarsi che le spese legate alle prestazioni essenziali sono finanziate con il gettito dei tributi propri derivati, attraverso l'addizionale all'Irpef, la compartecipazione all'imposta sul valore aggiunto e le quote del fondo perequativo. Le funzioni non essenziali sono, di contro, finanziate mediante i tributi propri derivati, le addizionali sulle basi imponibili, i tributi propri ed i trasferimenti perequativi.

6. La nuova autonomia impositiva regionale

⁷⁰ L'art. 117, comma 2, lett. m), Cost., fa riferimento a « prestazioni concernenti i diritti civili e sociali », consentendo l'espansione delle relative funzioni per le quali, in ragione degli interessi in gioco, necessitano di un'applicazione uniforme su tutto il territorio nazionale.

⁷¹ Il federalismo di tipo cooperativo e solidale comporta l'unitarietà del sistema tributario, in cui l'intervento finanziario nazionale è diretto ad evitare la disuguaglianza nell'articolazione nazionale dei presupposti tassabili e non ad annullare le differenze di gettito che sono attribuibili alle inefficienze delle amministrazioni locali, cfr., F. AMATUCCI, *Federalismo fiscale*, in *Enc. Giur. Treccani, Diritto on line*, 2013.

La potestà di stabilire e di applicare tributi propri è riconosciuta alle Regioni dall'art. 119, secondo comma della Cost., in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Le Regioni godono di autonomia normativa primaria, non più subordinata alla legge statale.

La potestà legislativa in materia tributaria riconosciuta alle Regioni incontra però il limite della riserva esclusiva del legislatore statale in alcune materie, ed è inoltre assoggettata al divieto di doppia imposizione.

La nuova autonomia tributaria delle Regioni non è piena, l'unico significativo ambito lasciato all'esercizio della potestà impositiva concerne l'istituzione di addizionali e di sovrainposte di tributi statali, e la definizione delle aliquote tra un minimo e un massimo.

La legge delega ed i decreti attuativi hanno previsto un sistema di finanziamento autonomo, in cui i tributi propri possono essere definiti interamente dal legislatore regionale e non richiedono la previa fissazione dei presupposti da parte del legislatore statale. Gli articoli 2 e 7 della legge delega n. 42 del 2009, dettano le linee guida ai fini della determinazione della potestà impositiva propria delle Regioni.

La legge delega di attuazione del federalismo fiscale tratteggia, ai sensi dell'art. 7, primo comma, lett. b), numero 3, la completa potestà legislativa delle Regioni nello stabilire ed applicare tributi propri in senso stretto, istituiti, quindi, con propria legge, sempre nel rispetto del divieto di doppia imposizione e in relazione a presupposti non assoggettati ad imposizione erariale. Nel medesimo articolo, alla lettera c), statuisce che le Regioni possono, con propria legge, intervenire sui tributi propri derivati (tributi statali il cui gettito è attribuito alle Regioni), modificando le aliquote e disponendo esenzioni, detrazioni e deduzioni *nei limiti e secondo i criteri stabiliti dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria*.

Nel rispetto del divieto di doppia imposizione, le Regioni possono stabilire le aliquote e le agevolazioni che gli enti territoriali applicano nell'ambito della propria autonomia, modulare alcune accise e istituire compartecipazioni al gettito di tributi, nonché compartecipazioni regionali.

Il legislatore delegante, in tema di attuazione dei tributi, richiede, inoltre, l'introduzione di modalità di accertamento e di riscossione e di strumenti di collaborazione amministrativa tra diversi livelli di governo nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale.

Nel nuovo quadro economico e finanziario, l'autonomia impositiva regionale comprende i tributi propri in senso stretto, disciplinati dalla legge regionale in relazione ai presupposti non già coperti da tributi statali; i tributi propri derivati, istituiti e regolati con legge dello Stato, ma il cui gettito è devoluto alle regioni e le addizionali su basi imponibili dei tributi erariali. La fonte principale di finanziamento delle funzioni attribuite alle regioni è

rappresentata però dai tributi derivati insieme alle compartecipazioni ai tributi erariali, principalmente all'imposta sul valore aggiunto.

La nozione di tributi regionali⁷², secondo la disciplina dell'art. 7 della legge delega n. 42/2009 e nel decreto attuativo n. 68 del 2011, considera due tipologie che si differenziano per la fonte istitutiva, i tributi propri, istituiti con legge regionale, ed i tributi propri derivati e le addizionali su basi imponibili di tributi statali, che consentono l'esercizio di una limitata autonomia nella misura e nei limiti concessi dallo Stato.

I principi fondamentali di coordinamento devono assicurare un rilevante ambito di autonomia regionale che concorre insieme alle risorse statali al finanziamento integrale delle funzioni.

Tra i tributi propri derivati, destinati a finanziare le funzioni fondamentali, si riconoscono: l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), l'addizionale regionale all'Irpef, la tassa automobilistica regionale, e gli altri tributi assegnati alle Regioni.

Le Regioni dispongono di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, di quote dunque di tributi statali per il finanziamento sia delle funzioni nelle materie che rientrano nell'ambito di competenza esclusiva e concorrente, sia di quelle che riguardano materie di competenza esclusiva dello Stato (*ex art. 7, comma 1, lett. a*)), e corrispondono alle imposte statali più significative, l'Irpef ed, in via prioritaria, l'imposta sul valore aggiunto ⁷³. La compartecipazione Iva è destinata al finanziamento delle spese relative alle prestazioni i cui livelli essenziali devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale.

La compartecipazione ai tributi dello Stato, rientra nell'ambito delle risorse autonome degli enti territoriali, necessarie al loro sostentamento finanziario e all'esercizio delle funzioni pubbliche, ma in sé contempla anche un ruolo centrale dello Stato, che si sostanzia nella determinazione dell'imposta di riferimento e della misura. È necessario comunque garantire il ruolo finanziario che queste risorse assumeranno per le Regioni⁷⁴.

Alla Regione sarà attribuito il gettito delle compartecipazioni e dei tributi derivati, effettivamente percepito nel territorio, tenendo conto del luogo di consumo, della localizzazione dei cespiti, del luogo di prestazioni di lavoro, e della residenza del percettore,

⁷² In merito alla nozione di tributo regionale la Corte Costituzionale, nelle sentenze 26 settembre 2003, numeri 296 e 297, ha considerato tali solo quelli istituiti con propria legge regionale.

⁷³ In tema, F. PICA, *Le compartecipazioni nella riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2003; A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006; F. STRADINI, *Profili attuali delle compartecipazioni delle regioni e degli enti locali ai tributi statali*, in *Rass. trib.*, 2012.

⁷⁴ Cfr., A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, op. cit..

per ciò che attiene ai tributi che si riferiscono ai redditi delle persone fisiche⁷⁵. Nelle compartecipazioni il gettito dei tributi statali è ripartito secondo il criterio territoriale. In questo caso il territorio indica il collegamento tra la Regione e l'obbligazione tributaria, non rappresenta invece un elemento costitutivo della fattispecie imponibile, ovvero il vincolo di esercizio della potestà legislativa regionale.

Questa devoluzione si ispira al principio di territorialità dell'imposta, ampiamente considerato dal legislatore nell'individuazione delle modalità di attribuzione alle Regioni del gettito; ad essa va ad aggiungersi un'ulteriore disposizione, quella istitutiva del fondo perequativo, specificamente finalizzato a ridurre le differenze tra territori di Regioni ed enti locali⁷⁶ per i quali lo Stato assicura la copertura integrale del costo delle funzioni.

Quest'ultimo consente la copertura finanziaria delle funzioni essenziali alle Regioni con minore capacità fiscale per abitante, che le stesse non possono assicurare in maniera autonoma mediante gli strumenti tributari ordinari. Per quanto concerne il fondo perequativo, si è scelto un modello verticale, che attribuisce allo Stato il compito di garantire l'assegnazione di risorse, senza vincolo di destinazione.

La perequazione per le spese essenziali, finanziando le spese per la sanità, l'assistenza, l'istruzione ed il trasporto pubblico locale, assicura l'integrale copertura della spesa pubblica regionale secondo i costi *standard* (art. 9, comma 1, lett. c)). Le funzioni diverse da quest'ultime indicate non richiedono la copertura integrale, ma in esse il fondo perequativo è diretto a ridurre le differenze di gettito per abitante, che si determinano tra le diverse Regioni (art. 9, comma 1, lett. g)). Per le spese non essenziali non è, invero, prevista una copertura in ragione del criterio del fabbisogno *standard*, ma si fa riferimento alla capacità fiscale per abitante. La riduzione di tali diversità deve avvenire in modo adeguato, senza alterare l'ordine delle differenze economiche territoriali.

Gli strumenti di perequazione appena esaminati non corrispondono agli interventi di promozione economica, di coesione sociale e di riduzione degli squilibri economici, lo Stato destina infatti risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati territori, in ragione delle caratteristiche territoriali e per la collocazione

⁷⁵ « Le modalità di attribuzione alle regioni (...) sono definite in conformità al principio di territorialità di cui all'art. 119 della Costituzione.», ai sensi dell'articolo 7, comma uno, lett. d) L. n. 42/2009.

⁷⁶ In tema, V. CERIANI, *Federalismo, perequazione e tributi*, in *Rass. trib.*, 2002; F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, op. cit., p. 44 e ss.; S. F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale*, op. cit.; P. GIARDA, *Competenze regionali e regole di finanziamento: qualche riflessione sul federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 2006.

geografica (art. 119, VI comma, Cost.)⁷⁷. In questo caso sussiste il vincolo di destinazione proprio dei trasferimenti statali. L'art. 16 della legge delega fissa i principi e i criteri di attuazione delle modalità di finanziamento di questi interventi speciali.

In ultimo, non deve, comunque, trascurarsi di considerare all'interno del nuovo assetto finanziario il potere dell'ente locale di individuare le basi imponibili e le aliquote di tributi statali, e la gestione inoltre dei tributi, attraverso l'accertamento e la riscossione degli stessi, manifestazioni ancorchè limitate, di autonomia territoriale.

7. La fiscalità regionale nel D. lgs 6 maggio 2011, n. 68

L'attuazione del federalismo fiscale consolida e definisce i suoi contenuti in tema di autonomia di entrata delle Regioni nel decreto legislativo sulla fiscalità regionale e provinciale.

Il decreto attuativo n. 68 del 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* »)⁷⁸, non apporta significative novità attinenti ai tributi propri, offrendo alla fiscalità delle Regioni ambiti di manovra ridotti. Il provvedimento contempla la soppressione dei trasferimenti statali alle Regioni a statuto ordinario e ridefinisce i costi ed i fabbisogni *standard* nel settore sanitario, stabilendo le modalità di determinazione dei livelli essenziali di assistenza (c.d. LEA) e delle prestazioni (LEP), che devono essere assicurati in tutte le Regioni.

Le entrate tributarie regionali saranno costituite da tributi propri, « derivati » e « autonomi », a seconda se, imposti, rispettivamente, con legge dello Stato ovvero con legge regionale e, da compartecipazioni a tributi erariali, riferibili direttamente al proprio territorio.

Il decreto legislativo n. 68 radica la finanza regionale su tre principali componenti fiscali, che corrispondono alla compartecipazione all'Iva, all'addizionale Irpef ed all'Irap. Conferma la

⁷⁷ L'attuale sesto comma dell'art. 119 Cost. corrisponde al quinto comma prima della modifica dell'articolo in esame in forza della legge costituzionale n. 1 del 2012.

⁷⁸ M. BASILAVECCHIA, *Fisco delle Regioni e vincoli costituzionali*, in *Corr. trib.*, 2011; A. TREVISAN, *Con il federalismo fiscale al via il riordino della fiscalità delle regioni a statuto ordinario*, in *Corr. trib.*, 2011; E. JORIO, *Un primo esame del D. Lgs. 68/2011 sul federalismo regionale provinciale, nonché sul finanziamento della sanità (... cinque dubbi di incostituzionalità)*, in *www.federalismi.it*, 2011, l'Autore ritiene che « La considerazione che suggerisce la lettura più immediata del provvedimento è quella di trovarsi di fronte ad un elaborato legislativo, comunque, dimostrativo della ormai consolidata debolezza del legislatore di attuazione nel suo complesso - intendendo per tale anche i consessi, parlamentari e concertativi, chiamati ad esprimere i pareri e a formulare le necessarie proposte migliorative alle ipotesi governative preliminari - di trascurare, più o meno, volutamente il sistema perequativo ovvero di non sapere/volere rintracciare una sua esaustiva disciplina ».

compartecipazione all'Iva, sancendo l'inderogabilità del criterio della diretta riconducibilità al gettito prodotto sul territorio regionale relativo, ed introduce alcune novità in tema di addizionale Irpef, di Irap e di tassa automobilistica.

Il modello di autonomia tributaria delle Regioni che affiora dal provvedimento in esame è dunque composto da tributi derivati, istituiti e disciplinati dallo Stato, da compartecipazioni al gettito dei tributi statali, all'imposta sul valore aggiunto (art. 4) e da addizionali sulle imposte erariali, e sull' Irpef (articoli 2 e 6). Nell'ambito di quest'ultime e dell'Imposta regionale sulle attività produttive (art. 5), le Regioni possono intervenire con propria legge per apportare modifiche alle aliquote, per disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni sempre nei limiti e secondo i criteri fissati dal legislatore statale e nel rispetto della normativa comunitaria⁷⁹.

La disposizione dell'art. 8 comprende infatti tributi del tutto marginali, che producono un gettito di poco conto⁸⁰, oppure tributi già esistenti, come la tassa automobilistica regionale (ex art. 8, comma 2), ed i tributi riconosciuti dalla legislazione vigente all'entrata in vigore del decreto stesso, che sono definiti dal legislatore « *tributi propri derivati* » (ex art. 8, comma 3).

I tributi elencati nel primo comma dell'art. 8 rientrano nella categoria dei tributi propri, data la particolare possibilità di sopprimerli, laddove il legislatore delegato (art. 7, comma 1, lett. c)) aveva previsto invece per i tributi propri derivati interventi, limitati alla modifica delle aliquote ed alla disposizione di esenzioni, detrazioni e deduzioni, non considerando, invece, alcuna possibilità di soppressione⁸¹.

Quanto ai tributi autonomi, disposti dal legislatore delegato all'art. 2 lett. q), potranno essere istituiti e disciplinati dalle Regioni con proprie leggi, e con esclusivo riguardo ai presupposti non già assoggettati ad imposizione statale. Tali imposte dovranno concorrere a finanziare sia le prestazioni essenziali, legate ai diritti civili e sociali afferenti ad ambiti diversi dalla sanità, dal sociale, dall'istruzione e dal trasporto pubblico locale (questi ultimi limitati, rispettivamente, ai costi amministrativi e alle spese d'investimento), sia quelle non essenziali. Mediante le loro principali entrate le Regioni dovranno garantire le prestazioni che incarnano i livelli essenziali (sanità, assistenza, istruzione, ed investimenti per il trasporto pubblico

⁷⁹ Art. 7, comma 1, lett. c), della legge delega n. 42 del 2009.

⁸⁰ La tassa per l'abilitazione professionale, ai sensi dell'art. 190 del r.d. 31 agosto 1933, n. 1592; l'imposta sulle concessioni dei beni del demanio marittimo, ex art. 12 del dpr 24 luglio 1977, n. 616; l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso di spazi e aree pubbliche regionali, disciplinato dall'art. 2 della legge 16 maggio 1970, n. 281; il tributo sulle emissioni acustiche degli aeromobili, previsto dagli articoli da 90 a 95 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

⁸¹ In tal senso, M. BASILAVECCHIA, *Fisco delle Regioni e vincoli costituzionali*, op. cit..

locale), mentre si rinvia a determinati provvedimenti, la delimitazione dei relativi fabbisogni e la scrittura delle regole di erogazione delle risorse⁸².

Il provvedimento sulla fiscalità regionale ha altresì previsto il concorso attivo delle Regioni alla lotta all'evasione fiscale, in ottemperanza ai principi e criteri direttivi specificati nella legge delega, attraverso interventi coordinati Stato- Regioni, e predisponendo modalità di acquisizione alle stesse Regioni di significative risorse secondo il principio della territorialità produttiva (*ex art. 9*).

8. *L'imposizione regionale di scopo*

L'esclusivo potere delle Regioni di autodeterminazione risulta per lo più, ristretto ad ipotesi di tributi, per la maggior parte, di scopo e corrispettivi, aventi presupposti diversi da quelli statali, ed in cui si rileva il collegamento tra competenze dell'ente ed il tributo stesso, posta la loro specifica capacità di soddisfare sia il principio di continenza sia quello del beneficio.

Come già evidenziato nell'esame dei rapporti tra Stato e Regioni, prima dell'approvazione della legge delega attuativa del federalismo fiscale anche la Corte Costituzionale aveva ammesso nell'ordinamento tributario l'introduzione di tributi di scopo e corrispettivi, così comprimendo l'ambito di esercizio del potere esclusivo delle Regioni di definizione del prelievo fiscale⁸³.

La previsione normativa dell'imposizione di scopo può desumersi dal contesto dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, e con particolare attenzione al principio di continenza.

Il modello di riorganizzazione dei poteri delineato dalla riforma costituzionale del titolo V, attribuisce a ciascun ente territoriale competenze che concernono un determinato ambito materiale e territoriale, di interessi e di valori, ed al cui interno sono comprese (« *contenute* ») anche le fattispecie impositive⁸⁴. La materia oggetto dell'imposizione deve rientrare nella

⁸² Per quanto riguarda i dati di valutazione per la sanità, lo Stato dovrà indicare le cinque regioni che hanno conseguito i migliori risultati economici, e di queste tre- la migliore e le altre due scelte dalla Conferenza Stato-Regioni- diventeranno quelle di riferimento, ed i loro valori saranno i parametri di determinazione del fabbisogno delle altre regioni e per la distribuzione delle risorse destinate a finanziare la spesa sanitaria (art. 27).

⁸³ Corte Costituzionale, sentenza 15 aprile 2008, n. 102.

⁸⁴ Sul principio di continenza, che sarà illustrato più avanti, Cfr. A. URICCHIO, *L'imposizione di scopo e la fiscalità locale*, in AA. VV., *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, a cura di A. Uricchio, Rimini, 2013, p. 85.

potestà legislativa delle Regioni e gli interessi tutelati dal tributo devono essere inclusi nelle loro competenze.

Il principio di continenza che indica la stretta relazione intercorrente tra l'elemento materiale scelto dal legislatore nel presupposto impositivo e gli interessi che sono propri delle materie di competenza esclusiva regionale, esprime, pertanto, un criterio fondamentale per l'autonomia impositiva propria delle Regioni⁸⁵.

Secondo la forza applicativa di siffatto principio, le nuove imposte di carattere regionale dovranno essere espressione delle competenze legislative ed amministrative dell'ente.

Il raccordo tra competenze e autonomia impositiva comporta inoltre la destinazione del relativo gettito al finanziamento del servizio, provocando, in tal modo, una correlazione tra prelievo e beneficio connesso alle funzioni esercitate dall'ente territoriale.

Al fine di favorire la responsabilità finanziaria e amministrativa, accanto al collegamento del tributo con gli interessi di cui l'ente è portatore, si considera, ove i destinatari del servizio concorrano anche al finanziamento, una ulteriore relazione fondamentale nella logica impositiva, tra il prelievo fiscale ed il beneficio collegato alle funzioni⁸⁶.

Sulla base di questo modello di prelievo la legge delega ha riconosciuto la facoltà di istituire tributi scopo, in relazione a presupposti non assoggettati ad imposizione erariale⁸⁷.

I tributi menzionati costituiscono una particolare forma di prelievo con destinazione vincolata del gettito⁸⁸, finalizzati al finanziamento solo di determinate attività, e tali da rendere immediatamente percepibile la funzione del prelievo.

⁸⁵ Cfr., V. FICARI, *Sulla legittimità dell'imposta regionale sarda sulle seconde case ad uso turistico*, in *Diritto del Turismo*, 2007, secondo l'Autore nelle intenzioni del legislatore costituzionale, i tributi propri regionali sono profondamente legati al principio della continenza, dalla quale deriva la stretta relazione tra l'elemento materiale assunto dal legislatore regionale nel presupposto e gli interessi propri delle materie di esclusiva competenza della Regione. La continenza è indicata quale « guida e limite per i tributi propri autonomi », da M. BASILAVECCHIA- L. DEL FEDERICO- F. OSCULATI, *Il finanziamento delle Regioni a Statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 Cost.*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2006.

⁸⁶ Ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. p) legge n. 42 del 2009.

⁸⁷ Anche prima dell'emanazione della legge delega n. 42 del 2009, parte della dottrina riconosce l'introduzione di tributi di scopo e di natura par commutativa, F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, op. cit.; id., *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, op. cit.; L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Trib. Loc. e Reg.*, 2007; A. D'AURO, *Tributi di scopo e prospettive della finanza locale*, in *La Fin. Loc.*, 2007; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, op. cit.; A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, op. cit..

Gravando solo su una esigua categoria di soggetti e su talune attività legate a settori specifici, sono qualificati anche come *tributi parafiscali*⁸⁹.

La finalità ambientale è strettamente connessa alla *ratio* del tributo di scopo, per lo stretto legame che si configura tra questa funzione, il territorio ed il prelievo fiscale, ed il cui vincolo è strumentale alla tutela ed al risanamento ambientale, nell'ambito, ad esempio, dello smaltimento dei rifiuti, dell'emissioni atmosferiche, e del controllo di scarichi⁹⁰. Il gettito prodotto da tali entrate dovrebbe essere destinato al finanziamento di tutti gli interventi che possono ridurre o prevenire il danno ambientale⁹¹.

Alcuni esempi di questo tipo ci sono pervenuti dall'esperienze maturate dalle autonomie speciali. La Regione Sardegna, con legge n. 4 del 2006, introdusse un tributo che colpiva il turismo, con finalità ambientale, e la Regione Sicilia ha previsto, con legge n. 2 del 2002, la c.d. «tassa sul tubo»⁹².

Le Regioni nell'ambito della loro autonomia impositiva possono introdurre nuovi tributi di scopo o procedere alla conversione di quelli esistenti in imposte che hanno una destinazione specifica del gettito.

L'Iresa, Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili⁹³, istituita originariamente dalla legge nazionale 21 novembre 2000, n. 342, dagli articoli da 90 a 95, ha

⁸⁸ Riferimenti, L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, op. cit..

⁸⁹ In questo senso, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2011, p. 4

⁹⁰ In tema di tributi di scopo ambientale, F. GALLO- F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, secondo cui i tributi scopo «perseguono anche finalità extrafiscali di tutela dell'ambiente». F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999; P. LAROMA JEZZI, *I tributi ambientali*, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2002; S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009; R. ALFANO, *I tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012.

⁹¹ Cfr., F. PIACIAREDDA, *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 919 e ss..

⁹² Tra i tributi di scopo rientrano anche: il Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, la c.d. ecotassa, istituito con legge nazionale n. 549 del 1995, al fine di favorire la minore produzione di rifiuti ed il recupero degli stessi, attraverso politiche di gestione delle autonomie locali; la Tassa regionale per il diritto allo studio (con legge nazionale n. 549/1995), il suo scopo è incrementare le risorse finanziarie delle Regioni e garantire l'erogazione di borse di studio e prestiti d'onore universitari;

⁹³ R. ALFANO, *L'applicazione dei tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributi Impresa*, 2005; G. DI MURO, *Iresa, un tributo di scopo sui decolli e atterraggi negli aeroporti*, in *Fisco oggi*, 2009;

di recente mutato la sua natura originaria ed è diventata per effetto dell'art. 8, comma 1, decreto n. 68, sul federalismo fiscale regionale, un tributo proprio autonomo istituito e regolato con legge regionale, a partire del 1° gennaio 2013⁹⁴. Rappresenta un tributo di scopo, il cui gettito è specificatamente diretto a rimediare agli effetti negativi sull'ambiente e sui residenti nei territori che si trovano nei pressi degli aeroporti. L'art. 90 della legge n. 342 del 2000 dispone che il gettito « è destinato prioritariamente al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico e al disinquinamento acustico ed all'eventuale indennizzo ». Rileva dunque la funzione *indennitaria* della presente imposta⁹⁵. La normativa prevede che ciascuna Regione provveda, inoltre, alla ripartizione del relativo gettito mediante programmi di risanamento e di disinquinamento acustico elaborati e presentati dai Comuni vicini all'aeroporto.

9. Il regionalismo differenziato e le Regioni a statuto speciale

L'art. 116, comma 1, della Costituzione ha dotato alcuni enti di *forme e condizioni particolari di autonomia*.

Il sistema italiano è stato da sempre caratterizzato dalla specialità statutaria di alcune Regioni, in forza di un differente sviluppo, non solo storico e geografico, ma anche economico e sociale, che condizionando l'evoluzione in senso federale⁹⁶, ha determinato un'asimmetria ed un dualismo del modello regionale.

La specialità statutaria di alcune regioni non corrisponde in ogni caso a maggiori competenze rispetto all'autonomia delle Regioni ordinarie.

⁹⁴ Dopo l'introduzione dell'Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili (Iresa), da parte del legislatore statale, con legge n. 342 del 2000 - l'art. 90, comma 4, stabiliva che entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, con uno o più decreti il Ministero delle finanze avrebbe dovuto indicare le modalità applicative dell'imposta- pur essendo stata adottata da alcune Regioni (si pensi alle Regioni Lombardia, Toscana, Marche, Umbria e Lazio), a causa dell'assenza di decreti ministeriali attuativi l'imposta, di fatto, non è mai stata resa operativa.

⁹⁵ In tal senso V. FICARI, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna, in particolare)*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1301, l'autore ritiene che detta imposta non è un vero e proprio tributo ambientale, ed ha una funzione indennitaria. Differente è la posizione, che fa rientrare l'imposta sull'inquinamento acustico prodotto dagli aeromobili quale tributo ambientale, di F. BASTIONI FERRARA, *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. fin., sc., fin.*, 2008.

⁹⁶ Cfr., A. E. LA SCALA, *L'attuazione del c.d. « federalismo fiscale » nei rapporti Stato- Regioni*, in AA. VV., *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala, Torino, 2010, p. 159.

La peculiarità più interessante dell'autonomie speciali è quella finanziaria⁹⁷.

La legge delega n. 42 del 2009 ha confermato la singolarità di queste autonomie, rimettendo a determinate norme la disciplina relativa al finanziamento delle Città metropolitane (art. 15), alla perequazione infrastrutturale (art. 22), ed al coordinamento della finanza delle Regioni a statuto speciale e delle Province Autonome (art. 27).

Le Regioni speciali erano già previste nel nostro ordinamento, ma la riforma costituzionale del 2001 ne ha ampliato la sfera di autonomia, costruendo nuovi scenari. Il terzo comma del nuovo art. 116⁹⁸ prevede, difatti, il cosiddetto « regionalismo differenziato »⁹⁹, che consente alle Regioni ordinarie, su propria iniziativa, di ricorrere ad *ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia*, in materie tassativamente indicate dalla legge, sentiti gli enti locali e sulla base di un'intesa Stato – Regione interessata, che ne definisce il contenuto, assumendo così connotati di specialità entro ambiti ben definiti. La norma consente, in questo modo, l'estensione, per le Regioni ordinarie che ne facciano richiesta, delle proprie competenze in settori circoscritti, altrimenti riservati allo Stato, come l'istruzione, la salute, i beni culturali e l'ambientali e l'ordinamento dei giudici di pace.

Il regionalismo differenziato dal punto di vista finanziario è comunque vincolato al rispetto dei principi sanciti dall'art. 119 Cost..

Può quindi sostenersi che l'autonomia normativa regionale è arricchita dal testo costituzionale di modifica dell'originario Titolo V, e con riferimento alle Regioni ordinarie viene disciplinata sia nell'art. 117 Cost., sia nelle leggi adottate sulla base dell'art. 116, terzo comma, Cost..

In attuazione proprio del terzo comma dell'art. 116 Cost., sul regionalismo differenziato, la legge delega ha inoltre disposto che con la legge attributiva di forme e condizioni particolari di autonomia *si provveda altresì all'assegnazione delle necessarie risorse finanziarie*, conformemente alla Costituzione ed ai principi della stessa legge (*ex art. 14 legge n. 42/2009*).

⁹⁷ Cfr. L. ANTONINI, *Il regionalismo differenziato*, Milano, 2000, p. 24.

⁹⁸ Art. 116, terzo comma, della Costituzione, « *Ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, concernenti le materie di cui al terzo comma dell'articolo 117 e le materie indicate dal secondo comma del medesimo articolo alle lettere l), limitatamente all'organizzazione della giustizia di pace, n) e s), possono essere attribuite ad altre Regioni, con legge dello Stato, su iniziativa della Regione interessata, sentiti gli enti locali, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 119. La legge è approvata dalle Camere a maggioranza assoluta dei componenti, sulla base di intesa fra lo Stato e la Regione interessata* ».

⁹⁹ In tema, N. ZANON, *Per un regionalismo differenziato: linee di sviluppo a Costituzione invariata e prospettive alla luce della revisione del titolo V*, in AA. VV., *Problemi del Federalismo*, Milano, 2001; L. ANTONINI, *Il regionalismo differenziato*, op. cit.; B. CARAVITA, *La costituzione dopo la riforma del titolo V*, Torino, 2002, p. 143; M. CECCHETTI, *Attuazione della riforma costituzionale del titolo V e differenziazione delle regioni di diritto comune*, op. cit..

Il modello regionale ante- riforma che si fondava sul binomio uniformità- specialità è ora superato da un modello che trova espressione nella dicotomia « diritto comune» e « diritti differenziati», ed interessa tutte le Regioni.

Gli Statuti disciplinano il sistema di finanziamento delle funzioni di ciascuna Regione speciale e delle Province autonome, generando così situazioni giuridiche differenti pur avendo alcune caratteristiche comuni.

Le Regioni a statuto speciale esercitano potestà tributaria, nel momento in cui possono istituire e gestire tributi propri, secondo i rispettivi statuti e in armonia con i principi del sistema tributario statale e della Costituzione, che siano dunque conformi alla tipologia e alla struttura dei tributi erariali e che riguardino fatti economici contemplati dal sistema tributario statale. Sono riconosciuti a queste Regioni i tributi propri derivati, nonché le compartecipazioni al gettito di tributi erariali, ed alcuni statuti prevedono peraltro che lo Stato istituisca nei loro confronti contributi speciali o straordinari.

Dal quadro generale si evince che, con riferimento alle fonti di finanziamento, tra Regioni ordinarie e Regioni a statuto speciale, non vi sono differenze, che possono invece rilevarsi nella disciplina dei limiti al potere impositivo, laddove le Regioni ordinarie incontrano il vincolo del rispetto dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario.

I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario si applicano esclusivamente alle Regioni a statuto ordinario, la Corte Costituzionale nella sentenza 15 aprile 2008, n. 102 ha stabilito che non si estendono alle Regioni a statuto speciale le modificate norme in tema di autonomia tributaria del Titolo V Cost., in quanto offrono autonomia legislativa inferiore ai rispettivi statuti.

In materia tributaria le Regioni a statuto speciale sono tenute all'osservanza dei principi del sistema, che si considerano meno restrittivi di quelli di coordinamento, e dai quali deriva comunque una diretta applicabilità del divieto di doppia imposizione. Un tributo regionale che colpisce una fattispecie economica già sottoposta a imposizione statale è sempre considerato illegittimo in quanto contrastante con i principi del sistema tributario.

Ciascuna Regione a statuto speciale disciplina attraverso proprie norme *il coordinamento tra le leggi statali in materia di finanza pubblica e le corrispondenti leggi regionali e provinciali*, ed eventualmente locali (ai sensi dell'art. 27, comma 3, lett. a) e b), legge delega n. 42 del 2009), lo Stato ha poteri di prevalenza laddove è necessario garantire l'ottemperanza degli obblighi comunitari. Il ruolo di primazia che, nell'ambito dell'autonomia delle Regioni ordinarie, lo Stato svolge in maniera unilaterale per la fissazione dei principi sul coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario manca nelle autonomie speciali, caratterizzate da un rapporto di co- decisione con lo Stato e dalla centralità, sostanziale e procedurale, dello Statuto.

Il coordinamento vale la pena di ritenere un elemento comune per tutte le Regioni¹⁰⁰, che l'autonomie speciali possono ricavare all'interno del sistema tributario statale.

I principi di coordinamento assumono, dunque, un diverso significato, laddove le Regioni ordinarie sono assoggettate ad un'apposita legge statale che li preveda, mentre nelle Regioni a statuto speciale costituiscono un vincolo all'espletamento della propria autonomia nel rispetto del sistema tributario statale.

Gli statuti non riconoscono per l'esercizio delle politiche di bilancio di ciascuna Regione a statuto speciale maggiore autonomia di spesa, garantendo gli ambiti di operatività ordinaria che sono previsti dall'art. 119 Cost.. I vincoli di spesa previsti dallo Stato si impongono anche nei confronti delle Regioni speciali, per la tutela dell'unità economica del Paese e secondo gli obblighi internazionali ed europei¹⁰¹.

L'art. 27 della legge delega è riservato alle Regioni a statuto speciale, la norma fissa nell'ambito della disciplina dei rapporti tra Stato ed autonomie speciali gli obiettivi finanziari da perseguire, tra cui il concorso alla realizzazione della perequazione e della solidarietà, il contenimento della spesa pubblica ed il raggiungimento dell'equilibrio di bilancio, prevedendo inoltre strumenti agevolativi a favore dello sviluppo economico e sociale dei propri territori. Il coordinamento della finanza di queste autonomie, secondo la norma, deve inoltre realizzarsi mediante *criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei rispettivi statuti*.

La specialità non giustifica quindi politiche finanziarie non efficienti, l'art. 27, comma 1, stabilisce che, al pari delle Regioni a statuto ordinario, sia rispettato il Patto di stabilità e sia garantito il graduale superamento del criterio della spesa storica.

Pur costituendo valori già fondanti, il modello di autonomia regionale e locale, gli obiettivi sono condizionati in modo particolare dal livello di reddito pro capite, dalle funzioni effettivamente esercitate e dai costi dell'insularità. Sono indicati nello Statuto, previa negoziazione bilaterale, è infatti previsto a tal fine « un tavolo di confronto tra Governo e ciascuna Regione speciale», per l'elaborazione di linee guida e scelte perequative (ultimo comma dell'art. 27).

Alla luce della legge delega n. 42 del 2009 e dei successivi decreti legislativi si ripete l'asimmetria tra Regioni ordinarie e Regioni a statuto speciale già esistente prima dell'avvio

¹⁰⁰ Cfr., G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, op. cit., p. 102.

¹⁰¹ Corte Costituzionale, sentenze nn. 169 e 82 del 2007.

del processo di federalismo fiscale¹⁰², anche per effetto delle clausole di esclusione, dell'art. 1, comma, 2 della legge 42/2009, e di salvaguardia, dell'art. 14, comma 3, D. lgs n. 23/2011¹⁰³.

10. La potestà legislativa e tributaria delle Regioni e i vincoli europei

Secondo la ripartizione di competenze disposta dall'art. 117 Cost., le Regioni nell'esercizio della potestà legislativa sono tenute ad osservare i vincoli derivanti dalla Costituzione, dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali. Nella fase impositiva e di previsione di tributi locali è dunque necessario valutare la compatibilità con i divieti ed i principi comunitari. Il vincolo europeo è, peraltro, espresso anche dal legislatore delegante tra i principi e criteri direttivi generali dell'art. 2.

Il sistema europeo non è contrassegnato da un proprio potere impositivo, quindi, diretto all'istituzione di tributi, ma si riconosce, comunque, un intervento dell'ordinamento comunitario di tipo negativo attraverso i diversi vincoli posti agli Stati membri, affinché le politiche fiscali nazionali non siano di ostacolo all'affermarsi delle libertà fondamentali e non impediscano il processo di integrazione economico europeo¹⁰⁴.

I Trattati UE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia hanno consentito l'espansione del diritto comunitario nella sfera impositiva degli Stati membri e degli enti territoriali con una forte ingerenza nella materia fiscale da determinare un doppio vincolo di tipo costituzionale e di tipo comunitario per il legislatore, statale e regionale¹⁰⁵.

¹⁰² Cfr., G. SCANU, *La fiscalità del turismo: un'opportunità per le regioni, una tentazione per lo Stato*, in AA. VV., "Tourism taxation": sostenibilità ambientale e turismo tra fiscalità locale e competitività, op. cit., p. 26.

¹⁰³ «Nelle regioni a statuto speciale e nelle province autonome che esercitano le funzioni in materia di finanza locale, le modalità di applicazione delle disposizioni relative alle imposte comunali istituite con il presente decreto sono stabilite dalle predette autonomie speciali in conformità con i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione».

¹⁰⁴ Si veda, M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in Riv. dir. trib., 2009; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010.

¹⁰⁵ In tema, A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, op. cit., p. 1201 e ss.; RUGGERI, *Integrazione e ruolo delle autonomie territoriali*, in www.federalismi.it; A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale*, in Rass. trib., 2006, p. 250; F. AMATUCCI, *L'impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale*, in Fin. loc., 2008, p. 83; M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario*, in AA. VV., *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. Ingrosso- G. Tesauero, Napoli, 2009; F. FICHERA, *Federalismo fiscale e Unione Europea*, in Rass. trib., 2010; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010.

Pur mancando espliciti riferimenti alle autonomie locali, l'Unione europea ha, invero, più volte valorizzato il ruolo delle Regioni sul piano istituzionale¹⁰⁶.

I Trattati europei disciplinano però esclusivamente i rapporti tra Unione e Stati membri, rimettendo alle costituzioni interne la definizione del riparto di competenze nazionali tra Stato ed enti locali, sempre nel rispetto del diritto europeo.

È necessario considerare *in primis* l'incidenza degli obiettivi dell'Unione europea nel contesto delle autonomie locali. L'art. 4, par. 2, TUE, sancisce il rispetto della struttura politica e costituzionale degli Stati membri, « *compreso il sistema delle autonomie locali e regionali* ».

Il coordinamento delle politiche economiche e monetarie produce i suoi effetti anche sui poteri delle Regioni. Un vincolo comunitario all'autonomia finanziaria delle Regioni è costituito dalle regole disciplinate dal Patto europeo di stabilità, dirette ad evitare eccessivi disavanzi pubblici degli Stati membri.

I bilanci degli enti territoriali concorrono alla determinazione ed al rispetto dei criteri quantitativi e procedurali di finanza pubblica che sono disposti dall'Unione europea, le Regioni devono dunque garantire l'equilibrio dei bilanci anche mediante i tributi propri.

Di recente, il legislatore dopo aver introdotto a tal fine il Patto interno di stabilità, che limita la finanza delle Regioni e degli enti territoriali al rispetto di alcuni obiettivi programmatici, e controlla annualmente l'indebitamento netto degli stessi, ha previsto il vincolo dell'equilibrio di bilancio per le autonomie locali, attraverso la disposizione dell'art. 4, comma uno, contenuto nella legge costituzionale n. 1 del 2012¹⁰⁷.

Con il Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* dell'Unione economica e monetaria, il cosiddetto Fiscal compact (o Patto di bilancio)¹⁰⁸, gli Stati membri si sono impegnati ad introdurre la regola del pareggio di bilancio all'interno dell'ordinamento nazionale, con modifiche di carattere vincolante e permanente, preferibilmente a livello costituzionale.

L'adeguamento alle nuove regole comunitarie in materia fiscale ha reso necessario la modifica dell'ordinamento interno attraverso la definizione di un sistema normativo che

¹⁰⁶ E. A. LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005., p. 88 e ss..

¹⁰⁷ G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, op. cit., p. 127 e ss..

¹⁰⁸ In materia fiscale il *Fiscal compact*, sottoscritto a Bruxelles il 2 marzo 2012 da 25 Stati dell'Unione Europea, ad eccezione di Regno Unito e Repubblica Ceca, introduce la regola del pareggio di bilancio. La legge 24 dicembre 2012, n. 243, di attuazione del principio costituzionale del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81 comma sesto, Cost., ha successivamente dettato le norme fondamentali disciplinando il contenuto della legge.

comprenda i vincoli economici e finanziari che derivano dall'appartenenza all'Unione europea¹⁰⁹.

Con legge n. 1 del 2012 il legislatore nazionale ha modificato gli articoli 81, 97, 117 e 119 Cost., introducendo l'obbligo per l'amministrazione pubbliche di assicurare l'equilibrio tra entrate e spese del bilancio e la sostenibilità del debito, secondo le regole dell'Unione Europea in materia economico finanziaria. Il nuovo primo comma dell'art. 119 Cost., estende ai bilanci degli enti *sub- statali*, Regioni ed enti locali minori, la regola del pareggio di bilancio che è stata enunciata in termini più generali prevedendo che *le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europeo, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico*, (ex art. 97 Cost.).

La forza dei vincoli comunitari negli ordinamenti interni non può essere ridotta, nonostante il riconoscimento attraverso norme di rango costituzionale dell'autonomia degli enti territoriali, in quanto il diritto comunitario non può subire il riparto di poteri compiuto da uno Stato membro tra diversi livelli di governo.

10.1. La fiscalità di vantaggio

Con chiaro riferimento alla potestà legislativa impositiva delle Regioni, la normativa comunitaria costituisce un ulteriore limite alla completa realizzazione dell'esercizio di autonomia tributaria.

Le regole ed i principi contenuti nei Trattati europei non incidono sul fondamento dell'autonomia finanziaria territoriale, ma ne vincolano l'esercizio in conformità ai loro obiettivi. Il Trattato sul funzionamento dell'unione dispone regole con riguardo al principio della libera concorrenza, che limitano l'attività degli operatori economici e degli Stati membri. In ragione di tali principio sono vietati interventi pubblici, diretti a favorire alcune imprese o produzioni che possono così alterare la concorrenza sul mercato. La relativa disciplina è contenuta negli artt. 107 e 108 del TFUE¹¹⁰.

Il momento di maggiore attrito tra diritto comunitario e federalismo fiscale, si verifica nella fase in cui l'esercizio di autonomia finanziaria locale incontra il limite del divieto di aiuti di Stato, di cui agli artt. 107 e seguenti del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

¹⁰⁹ P. CANAPARO, *La legge costituzionale n. 2 del 2012: la riforma dell'art. 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, in www.federalismi.it, 2012.

¹¹⁰ In tema. F. AMATUCCI, *Il divieto di aiuti fiscali quale limite allo sviluppo delle imprese*, in *Corr. trib.*, 2009.

Sono comprese nell'accezione di *aiuto* anche le agevolazioni fiscali, ovvero tutte le misure che sono dirette a ridurre gli oneri tributari di un'impresa rispetto al regime ordinario. Tale normativa riveste particolare interesse per le politiche fiscali territoriali, in quanto le agevolazioni fiscali costituiscono una delle principali espressioni di autonomia tributaria degli enti locali.

Si definisce « fiscalità di vantaggio » o di « sviluppo » qualsiasi intervento che attribuisca agevolazioni fiscali a determinati territori. Le misure fiscali incentivanti sono espressione del potere agevolativo degli enti locali, infatti la legge delega dispone espressamente il perseguimento di politiche fiscali mirate allo sviluppo e alla valorizzazione di territori, anche attraverso esenzioni, deduzioni ed agevolazioni.

Il legislatore regionale, nell'ambito delle funzioni proprie, può intervenire con misure di natura tributaria nei confronti di specifici settori economici e/o di determinate aree territoriali, per promuovere interessi di rilevanza costituzionale.

L'art. 2, comma 1, lett. *mm*), della legge delega, tra i principi e criteri direttivi indica « *l'individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate* ». In tema di fiscalità di sviluppo si rinvia quindi alla normativa comunitaria, in cui rileva una intensa riduzione del potere di tipo agevolativo dell'ente territoriale, soprattutto a causa dell'opera di interpretazione della giurisprudenza comunitaria, che ne condiziona il relativo esercizio al grado di autonomia finanziaria dell'ente locale rispetto al potere centrale.

Le politiche regionali dirette a concedere aiuti fiscali attraverso agevolazioni e tributi parastatali potrebbero essere però incompatibili con l'ordinamento comunitario.

Adottando l'interpretazione che è stata data in senso ampio della Corte di Giustizia europea, il divieto di aiuti previsto dalla norma dell'art. 107, par. uno, del TFUE si riferisce a risorse che siano imputabili allo Stato ed a qualsiasi articolazione dello Stato. Il divieto non è operativo laddove vi sia un sufficiente livello di autonomia finanziaria dell'area territoriale rispetto allo Stato, e che, peraltro, ne preclude ogni intervento diretto che sia di tipo compensativo.

La disciplina della concorrenza che vieta gli aiuti finanziari da parte dello Stato include un vincolo specifico di autonomia degli enti territoriali, ma prevede allo stesso modo la compatibilità con la normativa europea in determinate circostanze e con riguardo a particolari condizioni. La norma proibisce qualsiasi vantaggio economico che venga

attribuito ad un'impresa mediante un intervento pubblico e che favorisca solo alcune imprese o produzioni, secondo il criterio della cosiddetta *selettività dell'aiuto*¹¹¹.

Tale criterio è stato elaborato per la prima volta dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 6 settembre 2006 (causa C-88/03)¹¹² in ordine alla questione che ha coinvolto la Regione Azzorre, in cui si prevedeva una riduzione delle aliquote dell'imposta sui redditi per tutti i soggetti passivi del relativo territorio. L'agevolazione del caso di cui si discute era giustificata dagli svantaggi strutturali dati dall'insularità della Regione stessa. Secondo la Corte, per l'applicazione del divieto di aiuti di Stato, previsto dal principio comunitario dell'art. 107, par. 1, del TFUE, era necessario verificare preventivamente le condizioni di autonomia dell'ente in riferimento al territorio. Il cosiddetto *test di compatibilità* della misura fiscale selettiva nei confronti della normativa comunitaria in parola poteva dirsi superato qualora la sua adozione rientrasse nell'ambito dell'autonomia finanziaria e della responsabilità dell'ente *sub-centrale*, in assenza inoltre di meccanismi compensativi del minor gettito conseguito.

La Corte di Giustizia ha, pertanto, decretato che l'agevolazione fiscale concessa dallo Stato ad una determinata zona del territorio è un aiuto vietato, secondo la normativa comunitaria, e la stessa misura è invece ritenuta valida se concessa da un ente territoriale sufficientemente autonomo rispetto al governo centrale.

Le conclusioni a cui giungono i giudici spinge all'individuazione della nozione di autonomia ed alla classificazione dei suoi presupposti necessari, ovvero che sia prevista a livello costituzionale e che garantisca un effettivo potere di indirizzo politico- economico dell'ente *infra-statale*¹¹³.

¹¹¹ In occasione della pronuncia giurisprudenziale della Corte di Giustizia, sentenza 6 settembre 2006, causa C-88/2003, *Repubblica portoghese v. Commissione delle CE*, cosiddetta *Azzorre*, il concetto di selettività ha avuto una sua precisa definizione.

¹¹² Corte di Giustizia, 6 settembre 2006, causa C- 88/03, *Portogallo c. Commissione*, nota di A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006.

¹¹³ Ampio è stato il dibattito dottrinale in ordine alla fiscalità di vantaggio, L. ANTONINI- M. BARBERO, *Dalla Cgce un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, p. 117 ss.; M. V. SERRANO', *Aiuti di Stato e federalismo fiscale alla luce della sentenza della Corte UE causa C-88/03*, in *il fisco*, 2006; A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, op. cit.; V. FICARI, *Aiuti fiscali regionali, selettività e « insularità »: dalle Azzorre agli enti locali italiani*, in *Dir. prat. trib. Int.*, 2007; G. FRANSONI, *Gli Aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006; id., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007, p. 47; M. CALCAGNO, *Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell'elaborazione della Corte di giustizia delle Comunità europee*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, p. 1145 ss.; F. AMATUCCI, *L'impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale*, op. cit.; id., *Il divieto di aiuti fiscali quale limite allo sviluppo delle imprese*, op. cit.; C. BUCCICO, *La selettività territoriale e il federalismo fiscale*, in AA. VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO- G. TESAURO, Napoli, 2009; G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. trib.*, 2009; A. E. LA SCALA, *Gli aiuti a finalità regionale tra autonomia statutaria, solidarietà e libero mercato*, in AA. VV.,

La Corte ha chiarito che nella valutazione della selettività di una misura fiscale, occorre determinare correttamente il « contesto di riferimento », ovvero se l'ente *sub-* centrale sia dotato sufficientemente di autonomia rispetto al governo centrale di uno Stato membro.

Questi criteri sono stati confermati dalla sent. 11 settembre 2008, C-428/06 e C-434/06 (c.d. sent. *Paesi Baschi*)¹¹⁴ e nel caso *Gibilterra* (T- 211/04 e T- 215/04)¹¹⁵, precisando che occorre controllare i reali rapporti finanziari tra governo centrale e quello locale.

Le regole enunciate dalla Corte di Giustizia in materia di autonomia offrono un utile elemento di interpretazione e di valutazione delle misure di vantaggio. Le sentenze esercitano una notevole influenza sul sistema fiscale definito nella legge di attuazione del federalismo fiscale, che tra i principi generali prevede la fiscalità di sviluppo (art. 2, comma 2, lett. *mm*) con riferimento alle aree sottoutilizzate.

I problemi applicativi della normativa comunitaria concernono in particolare l'ipotesi di esercizio pieno di autonomia impositiva da parte delle Regioni, infatti i tributi regionali in senso stretto, istituiti e regolati dall'ente rappresentano una misura lecita, ma sempre a condizione che non siano previsti interventi compensativi delle perdite.

Significative sono le considerazioni che attengono a questo tipo di interventi regionali in tema di perequazione. Mentre nel caso *Azore* la stessa Corte aveva negato, in termini generali, la validità delle misure di vantaggio se in presenza di questa tipologia di trasferimenti statali, favorevole è stata la Corte di Giustizia nella sentenza *Paesi Baschi*.

Secondo questo orientamento, una misura di vantaggio emanata da una Regione è ritenuta lecita anche quando l'ente riceva direttamente finanziamenti da parte dello Stato centrale, e sia dimostrato che il trasferimento delle relative risorse non presenti alcun legame con la misura.

Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, cit., p. 755 ss., p. 774 ss. id., *Autonomia tributaria regionale e fiscalità di vantaggio: un caso recente in Sicilia*, in *Rass. trib.*, 2010; G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, in AA. VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di L. Salvini, Padova, 2007; R. MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1671 e ss..

¹¹⁴ Corte di giustizia, 11 settembre 2008, cause riunite da C- 428/06 a C-434/06, UGT- *Rioja*. Si veda, G. VEZZOSO, *La fiscalità di vantaggio nelle pronunce della Corte UE*, in *Dir. prat. trib.*, 2009; F. AMATUCCI, *Il divieto di aiuti fiscali quale limite allo sviluppo delle imprese*, in *Corr. trib.*, 2009; G. PETRILLO, *La Corte di Giustizia e l'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Rass trib.*, 2009.

¹¹⁵ Tribunale di primo grado, 12 dicembre 2008, cause riunite da T-211/04 a T-215/04, *Government of Gibraltar e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord*. La pronuncia è stata poi impugnata in appello, e la Corte di Giustizia con la sentenza 15 novembre 2011, cause riunite C-106/09 e C-107/09, *Commissione europea e Regno di Spagna contro Government of Gibraltar e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord*, ha confermato quanto in sostanza stabilito dai giudici. In proposito, M. BARBERO, *Fiscalità di vantaggio: Gibilterra promossa ma cosa c'è oltre le colonne d'Ercole?*, in *Dir. prat. trib., intrnaz.*, 2009; P. ROSSI- MACCANICO, *Gibilterra: le colonne d'Ercole del controllo europeo in materia di aiuti fiscali*, in *Fisc. comm. internaz.*, 2012.

L'autonomia territoriale si misura innanzitutto sotto il profilo istituzionale, dovendo l'ente *sub- statale* essere dotato di uno Statuto politico ed amministrativo autonomo e dovendo l'autonomia essere prevista a livello costituzionale. Rileva poi sotto il profilo procedurale, nel senso che la decisione deve essere adottata senza alcun intervento centrale, ed in ultimo si considera il suo aspetto economico- finanziario, che viene onorato nel momento in cui le conseguenze della politica di vantaggio fiscale si riflettono direttamente nell'ente locale non prevedendo un ruolo compensativo dello Stato. Da qui può dedursi che costituiscono violazione del divieto di aiuti fiscali solo i trasferimenti del governo centrale che compensano il mancato gettito derivante dall'adozione della stessa misura fiscale.

La legge delega prevede interventi diretti a promuovere lo sviluppo economico e la coesione, nonché a rimuovere gli squilibri strutturali mediante le risorse statali e gli interventi speciali, come già previsti dall'art. 119, quinto comma, Cost.¹¹⁶. Sono inoltre individuate a favore delle Regioni a statuto speciale forme di fiscalità di vantaggio (art. 27, comma 3, lett. c)).

Nascono pertanto incertezze sull'interpretazione del profilo istituzionale, laddove ci si interroga se i principi così elaborati dalla giurisprudenza comunitaria si riferiscano esclusivamente alle Regioni a Statuto speciale ed alle Regioni ad autonomia differenziata che godono di ulteriori « *forme e condizioni particolari di autonomia* », ai sensi dell'art. 14 della legge n. 42/2009¹¹⁷, oppure si estendano anche alle Regioni ordinarie. Si ritiene che la nozione di autonomia finanziaria che la Corte di Giustizia ha riconosciuto alle Regioni sia comunque ampia, comprendendo i tributi istituiti autonomamente, e quelli istituiti da legge dello Stato il cui gettito è devoluto all'ente territoriale, e la condizione di autonomia si realizza quando l'ente è in grado di determinare il proprio indirizzo politico ed economico rispetto al governo centrale.

Le Regioni anche nell'istituzione di nuovi tributi di scopo dovranno assicurare il rispetto dei principi comunitari¹¹⁸.

In numerose occasioni la Corte di Giustizia europea ha disposto l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario di tributi di scopo introdotti da leggi nazionali e regionali¹¹⁹. La

¹¹⁶ Ai sensi dell'art. 16 Legge delega n. 42 del 2009.

¹¹⁷ In tal senso, L. DEL FEDERICO, *La fiscalità di vantaggio degli enti territoriali fra decisioni politiche e limiti comunitari*, in *Trib. loc. reg.*, 2011, p. 46. In senso contrario, M. CALAGNO, *Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell'elaborazione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, op. cit.;

¹¹⁸ L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. Int.*, 2006;

tassa sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto la c.d. «tassa sul lusso», istituita dalla Regione Sardegna con legge n. 4 del 2006, con finalità specifiche di tutela e di sostenibilità dell'ambiente, è stata considerata illegittima dalla Corte UE, nella sentenza 19 novembre 2009 causa C-169/08, in quanto costituiva un aiuto di Stato illegittimo, e rappresentava una misura restrittiva della libera di circolazione con conseguente disparità di trattamento per i non residenti¹²⁰. Un regime fiscale che distingue tra residenti e non residenti nell'applicazione del tributo non è conforme alla legge comunitaria.

Esiste infatti il fondato timore che la destinazione specifica del gettito nel caso di tributi regionali di scopo possa determinare un ostacolo alla libera concorrenza ed una violazione del divieto comunitario di aiuti. Il giudizio di compatibilità di questa tipologia di tributi riguarda in particolare questo secondo aspetto, quindi il suo vincolo di destinazione, ovvero il finanziamento effettuato in conseguenza delle entrate¹²¹.

Vuol dire che anche quando il prelievo fiscale colpisca, senza alcuna distinzione, le imprese, ma il suo gettito sia destinato in maniera selettiva solo ad alcune imprese o produzioni, o sia rivolto esclusivamente ad alcuni territori, incorre comunque in una violazione del principio comunitario di libera concorrenza.

¹¹⁹ Ad esempio, la Tassa sui marmi che era diretta a coprire le spese sopportate dal comune per la ripartizione e il mantenimento della rete stradale, la realizzazione di un'infrastruttura portuale, il mantenimento di un museo, l'aiuto sociale a favore degli operai, vedere Corte di Giustizia, 9 settembre 2004, causa C- 72/03, *Carbonati Apuani Srl/ Comune di Carrara*, nota di R. ALFANO, *Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all'interno del territorio dello Stato membro*, in *Riv. dir. trib.*, 2005; id., *Tributi ambientali: profili interni ed europei*, Torino, 2012, p. 201. La Tassa siciliana sul tubo, ai sensi dell'art. 6 della legge della Regione Sicilia n. 2 del 2002, vedere Corte di Giustizia, 21 giugno 2007, causa C- 173/05, *Commissione delle Comunità europee contro repubblica italiana*; in dottrina, A. E. LA SCALA, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in *Rass. trib.*, 2007; R. ALFANO, *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata*, in *Riv. dir. trib.*, 2007; M. BARBERO, *Bocciatura definitiva per la «tassa sul tubo» della Regione Sicilia*, in www.forumcostituzionale.it, 2007. Le tasse portuali che colpivano il carico e lo scarico di merci nel porto, il cui gettito era diretto all'impresa pubblica, Corte di Giustizia, 27 novembre 2003, cause da C- 34/01 a C-38/01, *Enirisorse*, commento di N. RAGGI, *La Corte di Giustizia affronta il rebus delle tasse portuali italiane*, in *Dir. prat. trib.*, 2005.

¹²⁰ In dottrina, alcuni A. CARINCI, *L'imposta sugli scali della Regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di Giustizia sui limiti comunitari all'autonomia regionale*, in *Rass. trib.*, 2010; D. STEVANATO, *Tributi regionali e vincoli comunitari*, in *Dial. dir. trib.*, 2010; G. PIRAZZI, *Incostituzionale anche l'ultima «tassa sul lusso» della Regione Sardegna*, in *Trib. loc. reg.*, 2010; E. DELLA VALLE, *«Tasse sul lusso»: la Corte di Giustizia completa l'epitaffio*, in *Corr. trib.*, 2010; G. FALSITTA, *Le imposte della Regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di «lusso» nelle «secche» dei parametri costituzionali e comunitari*, op. cit.; U. PETRUCCI, *Le «Tasse sul lusso» secondo la Corte Costituzionale*, op. cit..

¹²¹ Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, p. 1080. Allo stesso modo, F. RASI, *I confini della nozione*, in AA. VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di L. Salvini, Padova, 2007, p. 80 e ss..

Il tributo di scopo per essere compatibile con l'ordinamento comunitario dovrà essere generale. Il prelievo non dovrà creare disparità *ab origine*, nel colpire solo alcuni beneficiari, e la destinazione del relativo gettito non dovrà essere selettiva.

11. I rapporti con gli enti locali

Rientra nei poteri delle Regioni l'istituzione di tributi locali e la delimitazione degli spazi di autonomia di Comuni e Province rispetto agli stessi tributi, con il limite anche in questo caso dei presupposti non assoggettati ad imposizione erariale e regionale.

Si è già osservato che, nell'ambito dell'autonomia tributaria riconosciuta agli enti territoriali, la possibilità di istituire un tributo dipende dalla fonte normativa ad esso attribuita, e deve avvenire nel rispetto della riserva di legge (art. 23 Cost.)¹²², al punto che gli enti locali minori avvalendosi dei poteri regolamentari, non possono istituire un tributo ma potranno intervenire nell'ambito di una legge nazionale o regionale¹²³. La loro autonomia dovrà conciliarsi con i principi del sistema tributario, in particolare di unitarietà, semplificazione e riduzione della pressione fiscale.

Il ruolo legislativo delle Regioni dovrebbe essere la principale base normativa per gli enti territoriali minori. La legge delega ha pertanto chiarito il contenuto del potere di coordinamento secondario che spetta alle Regioni nell'istituzione di tributi di Comuni, Province e Città metropolitane e nella determinazione di variazioni di aliquote o agevolazioni che gli stessi enti minori possono applicare.

Prima della riforma del Titolo V della Costituzione, il coordinamento della finanza pubblica, e l'individuazione del fabbisogno finanziario degli enti locali, era attività esclusiva dello Stato.

¹²² Nonostante l'equiordinazione sancita nel nuovo assetto costituzionale dall'art. 114 Cost., l'autonomia tributaria degli enti territoriali, Comuni e Province, è minore, non avendo potestà legislativa, dispongono di poteri normativi differenti. In proposito, A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, op. cit., p. 21.

¹²³ Per una più compiuta ricostruzione della potestà regolamentare degli enti territoriali in materia tributaria, si rinvia a P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 2013. Norma di riferimento in merito è l'art. 52 del d. lgs 15 dicembre 1997, n. 446, che stabilisce che i Comuni, le Province possono regolamentare le proprie entrate anche tributarie, salvo la definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi. La norma individua i limiti all'autonomia impositiva degli enti locali, garantendo il rispetto del principio sancito all'art. 23 Cost., quando il legislatore indichi i soggetti passivi, il presupposto ed i criteri di determinazione dell'ammontare della prestazione. Allo stesso modo l'art. 12 della legge delega 42/2009 statuisce che gli elementi fondamentali dei tributi comunali sono indicate dalla legge statale. Vedere, M. CARDILLO, *La potestà tributaria regolamentare dei Comuni*, in *Riv. trib., loc.*, 2011; M. BASILAVECCHIA, *Il Fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, op. cit..

Statuisce invece l'art. 117, comma 2, Cost., modificato con legge costituzionale n. 3 del 2001, che « *Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato* ».

La nozione di « principi fondamentali»¹²⁴ sul coordinamento appare particolarmente indeterminata, manca infatti a livello costituzionale un preciso criterio di riparto del carico tributario tra i diversi livelli di governo¹²⁵.

L'attribuzione di tale potere anche alle Regioni, per effetto della riforma costituzionale ha richiesto la definizione da parte del legislatore delegante degli ambiti di tale competenza.

Ci si limita a stabilire che mentre la disciplina di coordinamento dei tributi è compito del legislatore regionale, allo Stato spetta la fissazione dei principi fondamentali.

L'individuazione degli elementi essenziali dei tributi locali è attribuita contestualmente allo Stato e alla Regione. I poteri che la Regione può esercitare nell'ambito della fiscalità degli enti territoriali minori sono limitati ai presupposti non assoggettati ad imposizione statale o regionale.

Il legislatore, ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. q), ed art. 12, comma 1, lett. g) legge delega n. 42, ed art. 38, d. lgs n. 68, consente alle Regioni di istituire nuovi tributi di Comuni, delle Province e delle Città metropolitane, all'interno del proprio territorio, e di determinare altresì le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che gli enti locali possono applicare nell'esercizio della propria autonomia. Dispone poi l'art. 11, comma 1, della legge n. 42/2009, che il legislatore regionale potrà disporre compartecipazione ai tributi regionali a favore di Comuni e Province.

Le Regioni svolgono un ruolo di coordinamento della finanza degli enti locali, in particolare per l'attuazione della perequazione statale nell'ambito del proprio territorio, potranno infatti definire la spesa e le entrate standardizzate degli enti locali, ed inoltre istituire nuovi tributi locali su basi imponibili, non coperte da imposizione statale.

L'individuazione dei tributi propri degli enti locali e la definizione degli elementi essenziali, presupposti, soggetti passivi, basi imponibili ed aliquote di riferimento valide in tutto il territorio nazionale, è riservata al legislatore statale (*ex art. 12, comma 1, lett. a) L. n. 42/2009*). Il potere che le Regioni sono in grado di esercitare nella determinazione del sistema degli enti locali è fortemente compresso non potendo colpire presupposti già

¹²⁴ Sulla rilevanza dei principi fondamentali, scrive F. GALLO, *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 924, in quanto « *sono gli unici principi che consentono allo Stato, quale garante della legalità repubblicana e della unitarietà dell'ordinamento, di intervenire sulla materia tributaria attribuita alla competenza esclusiva delle Regioni* ».

¹²⁵ Secondo, L. PERRONE, *I tributi propri derivati*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1599, vi sono due diversi coordinamenti tra i diversi livelli di governo, uno verticale ed uno orizzontale.

oggetto di imposizione erariale. L'ampiezza infatti dell'intervento regionale è condizionata dalle scelte compiute dal legislatore statale¹²⁶.

Il sistema tributario degli enti locali prevede in questo modo la competenza, seppur marginale, del legislatore regionale, secondo un'ottica tesa a valorizzare il ruolo giuridico di quest'ultimo, concorrente a quello del legislatore statale.

12. Spunti conclusivi.

L'attuazione del federalismo fiscale mostra difficoltà particolarmente rilevanti in ragione dell'esiguo spazio riservato ai tributi « autonomi ». Alla luce della più recente legislazione in tema di autonomia regionale, il quadro che si adombra sembra prediligere ai fini del finanziamento delle funzioni e della copertura del fabbisogno di spesa degli enti territoriali soprattutto la logica delle compartecipazioni e delle risorse derivate e non certo la piena autonomia, attraverso il potere delle Regioni di stabilire ed istituire tributi propri.

Il riparto di competenze legislative tra Stato e Regioni, pur rispettando la *ratio* istitutiva in base agli artt. 23 e 119 Cost., resta ancorato al principio che privilegia la posizione del legislatore statale¹²⁷. Anche la fiscalità municipale mostra i limiti dell'autonomia impositiva, sostanziandosi nella previsione di tributi di scopo e sul turismo, di strumenti tariffari e di prestazioni patrimoniali non tributarie¹²⁸. Senza trascurare altresì l'ostacolo all'autonomia impositiva del diritto comunitario, sancito nei Trattati ed evidente nella giurisprudenza della

¹²⁶ Per quanto concerne la disciplina tributaria di Comuni e Province, la legge delega 42 del 2009 in attuazione del federalismo fiscale ha seguito l'indirizzo giurisprudenziale della Corte Costituzionale, sentenza n. 37 del 2004, laddove prevedeva « situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale) sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale) ». Vedere, L. ANTONINI, *Le linee essenziali del nuovo federalismo fiscale*, in op. cit., p. 58 e ss..

¹²⁷ Cfr. G. SCANU, *La fiscalità del turismo: un'opportunità per le regioni, una tentazione per lo Stato*, in AA. VV., « *Tourism taxation*»: sostenibilità ambientale e turismo tra fiscalità locale e competitività, op. cit., p. 6 e ss.; G. ROVOSECCHI, *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, op. cit., p. 58.

¹²⁸ G. SCANU, *La fiscalità del turismo: un'opportunità per le regioni, una tentazione per lo Stato*, in AA. VV., « *Tourism taxation*»: sostenibilità ambientale e turismo tra fiscalità locale e competitività, op. cit., p. 7. Per alcune considerazioni in tema, C. BURATTI, *Prime valutazioni sulla fiscalità dei Comuni*, in *Rass. trib.*, 2010; M. BASILAVECCHIA, *Il Fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, op. cit., p. 1105; F. AMATUCCI, *Lo stato di attuazione della legge delega n. 42/2009 e l'impatto sul federalismo fiscale municipale*, in *Riv. trib. loc.*, 2012. Sull'imposizione di scopo nella fiscalità locale, da ultimo, A. URICCHIO, *L'imposta di scopo e la fiscalità locale: dalla legge finanziaria per il 2007 ai decreti attuativi della legge delega n. 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale*, in AA. VV., *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Rimini, 2013, p. 65 e ss..

Corte di Giustizia. Le regole comunitarie infatti restringono i poteri legislativi statali e regionali¹²⁹.

La problematica emersa nel presente lavoro, che tiene ancora vivo in dottrina il dibattito in ordine all'ampiezza dell'autonomia legislativa e tributaria delle Regioni, fonda i suoi dubbi sulle risposte disattese da parte del legislatore delegante e dei successivi decreti attuativi. Non sono mancate le critiche in particolare nei confronti del legislatore, che nella classificazione dei tributi « propri » regionali all'art. 7 della Legge n. 42/2009, include anche i tributi derivati, istituiti cioè con legge dello Stato ed il cui gettito è destinato alle Regioni¹³⁰.

L'assenza di un quadro definitivo dell'autonomia regionale emerge in particolare laddove il legislatore delegante definisce esclusivamente il divieto di doppia imposizione (statale e regionale), e tenta di risolvere in questo principio il problema della concreta determinazione del coordinamento del sistema tributario, che è principio fondamentale e parametro dell'autonomia tributaria, e che assume inoltre il significativo compito di definire i rapporti tra sistema statale e sistema locale ed i limiti delle competenze legislative.

L'autonomia legislativa e tributaria dipende, altresì, dall'emanazione di atti legislativi e dalle scelte del legislatore statale di rinunciare ad alcuni tributi. Così le Regioni, al momento di cessazione di questi tributi, potranno istituire nuovi tributi propri, con riferimento a presupposti non assoggettati ad imposizione statale (*ex art. 7 d. lgs n. 68 del 2011*)¹³¹.

Nell'attuazione della legge delega manca la definizione puntuale dei criteri di coordinamento della nuova fiscalità regionale, che comprende l'individuazione di regole di territorialità e di contenenza, l'affermazione dei principi di responsabilità e trasparenza del prelievo fiscale, l'enunciazione inoltre di più precisi vincoli comunitari¹³².

Dalla presente analisi dello stato attuale del federalismo fiscale si osserva un nuovo assesto di autonomia impositiva regionale decisamente ristretto, in cui i tributi istituiti con propria legge

¹²⁹ Il fenomeno tributario degli Stati membri è gestito dagli organi europei in termini restrittivi e negativi, affinché le politiche fiscali nazionali non siano da ostacolo al processo di integrazione economica europea garantita dalle libertà fondamentali, Sull'incompatibilità della normativa comunitaria in particolare con l'imposizione di scopo, L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Trib. Loc. e Reg.*, 2007; id., *A agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, op. cit.; C. SCIANCALEPORE, *Ordinamento comunitario e imposizione di scopo: i vincoli per la formazione interna*, in AA.VV., *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, op. cit., p. 148 e ss..

¹³⁰ Cfr. A. GIOVANNINI, *Sul federalismo fiscale che non c'è*, op. cit., p. 1316, ove l'Autore, inoltre, attesta che nella legge delega, la *pienezza dei poteri delle autonomie* rimane inespressa.

¹³¹ Cfr. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, op. cit., p. 7.

¹³² Secondo, A. CARINCI, *Autonomia tributarie e vincoli comunitari*, in *Atti del Convegno Regionalismo fiscale tra autonomie e diritto dell'Unione Europea*, Taormina, 2012, p. 93.

avranno circoscritti ambiti di applicazione, che saranno per lo più limitati al rispetto della continenza e del divieto di doppia imposizione.

Gli spazi di autonomia finanziaria degli enti territoriali appaiono sensibilmente ridotti in seguito all'introduzione della legge costituzionale sul pareggio di bilancio dell'aprile 2012, che ha, peraltro, ridisegnato la potestà legislativa in materia di « *coordinamento della finanza pubblica* » modificando l'ambito di tale competenza che la riforma costituzionale del titolo V nel 2001 aveva garantito alle Regioni, attraverso la formulazione dell'art. 119 Cost. e dell'attribuzione della competenza legislativa concorrente nell'art. 117, terzo comma, Cost..

Per effetto della nuova modifica dell'art. 117 Cost., *l'armonizzazione dei bilanci pubblici* non rientrando più nel coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, materia di legislazione concorrente fra Stato e Regioni, diviene invece disciplina esclusiva dello Stato.