

L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali: lo stato di attuazione dell'art. 119 Cost. alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale

di Khelena Nikifarava

Sommario

1. Premessa. – **2.** *Le problematiche connesse all'attuazione dell'art. 119 Cost.* – **3.** *Tributi "propri" degli enti territoriali.* – **4.** *La riserva di legge dell'art. 23 Cost. e la potestà impositiva degli enti sub-regionali.* – **5.** *Conclusioni.*

1. Premessa.

La formulazione originale dell'art. 119 Cost. riconosceva alle Regioni l'autonomia finanziaria, con l'attribuzione di tributi propri. Ma per un quarto del secolo questa disposizione è rimasta praticamente lettera morta, a causa della mancata istituzione delle Regioni a Statuto ordinario. Nello stesso tempo esistevano alcuni tributi locali che incidevano in modo non irrilevante sull'intero sistema tributario italiano, pur in assenza di qualsiasi esplicita previsione costituzionale in tal senso. L'inizio degli anni '70 è segnato da due importanti novità legislative: l'attuazione della Costituzione per quanto riguarda le Regioni a Statuto ordinario e una grande riforma tributaria. I due eventi, quasi contemporanei, non sono, però, stati coordinati tra loro, al punto che la riforma fiscale impostata in chiave marcatamente centralista ignorò l'istituzione di una nuova categoria di enti territoriali autonomi. Di conseguenza, la finanza delle Regioni è stata tradizionalmente alimentata non tanto dai tributi "propri" quanto dai trasferimenti statali. Anche la Corte costituzionale si è mostrata molto cauta nelle occasioni in cui è stata

chiamata a pronunciarsi sull'ampiezza dei poteri regionali in materia tributaria, basando il proprio orientamento sul richiamo diretto all'art. 117 Cost. che all'epoca non menzionava la materia tributaria e fiscale tra le competenze legislative concorrenti.

La situazione ha iniziato a cambiare negli anni '90, quando, sulla scia del decentramento amministrativo, si è ritenuto che la disponibilità di risorse proprie, accompagnata dall'autonomia nella loro gestione, avrebbe potuto fornire un incentivo per un più efficace svolgimento delle funzioni trasferite. In quest'ottica sono stati approvati la legge del 13 maggio 1999, n. 133 e, successivamente, il decreto legislativo del 18 febbraio 2000, n. 56, entrambi recanti un esplicito riferimento al federalismo fiscale nel titolo. Si tratta di una normativa che in gran parte anticipa la riforma della norma costituzionale sull'autonomia finanziaria degli enti territoriali. Proprio il nuovo Titolo V, tuttavia, che sembrava essere destinato – tra l'altro – a fornire una copertura costituzionale alla riforma del sistema finanziario in corso, ha frenato la piena attuazione degli obiettivi del d.lgs. 56/2000, spostando l'attenzione sull'attuazione del nuovo art. 119 Cost.

Le modifiche apportate all'art. 119 Cost. in sede di riforma del Titolo V hanno ampliato notevolmente l'autonomia finanziaria degli enti territoriali sia sotto il versante dell'autonomia di entrata che sotto quello di spesa. L'autonomia di spesa è attualmente configurata come libertà nella decisione sulla destinazione delle risorse: una libertà rafforzata a livello costituzionale dal divieto esplicito dei trasferimenti statali "vincolati" (a meno che non si tratti d'interventi statali straordinari). Per quanto concerne l'autonomia d'entrata, la Costituzione prevede tre fonti ordinarie di finanziamento per gli enti territoriali: tributi ed entrate propri, compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio, trasferimenti statali dal fondo perequativo.

Uno dei principali elementi di novità rispetto al testo previgente dell'art. 119 Cost. è rappresentato dal riconoscimento agli enti territoriali dell'autonomia tributaria, già in passato ritenuta, in sede interpretativa, una componente necessaria dell'auto-

nomia finanziaria, ma configurata in misura assai ridotta. Anche se l'espressione "autonomia tributaria" rimane tuttora estranea al lessico costituzionale, la formula testuale "stabiliscono ed applicano tributi propri" ne è, in sostanza, una definizione. Occorre pertanto tentare di ricostruire il contenuto dell'autonomia tributaria degli enti territoriali, mettendo in evidenza i numerosi interrogativi che si pongono al momento della sua attuazione.

La formulazione generica dell'art. 119 Cost. rende evidente sia la necessità di un intervento attuativo da parte del legislatore statale, sia l'esistenza di un ampio spazio di manovra lasciato al legislatore ordinario nel configurare in concreto le caratteristiche dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali.

In attesa di questo intervento si pone il problema dell'applicazione dell'art. 119 Cost. a legislazione invariata, da cui deriva il ruolo fondamentale della Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sul riparto delle competenze tra Stato e Regioni. Rimane tuttora preclusa la possibilità di ricorso diretto da parte delle Province e dei Comuni nel caso di violazione della loro competenza ⁽¹⁾, con il conseguente rischio per questi enti di rimanere privi dei mezzi di tutela nell'ipotesi d'inerzia regionale, oppure nel caso in cui l'invasione della competenza avvenga ad opera della Regione stessa ⁽²⁾.

L'interpretazione fornita dalla Consulta sulla portata dell'art. 119 Cost. assume particolare importanza non solo per quanto riguarda la soluzione della singola controversia sottoposta al suo esame, ma anche per l'enunciazione dei motivi della decisione: poiché le revisioni dell'orientamento della Corte costitu-

(1) Di recente riconfermata dalla Corte costituzionale nella sentenza 303/2003, pubblicata in *Giurisprudenza costituzionale*, 2003, p. 2675. Attualmente è in discussione al Parlamento una proposta di reintrodurre l'art. 128 Cost. nella seguente formulazione: "I Comuni, le Province e le Città metropolitane, qualora ritengano che una legge o un atto avente forza di legge dello Stato o della Regione leda le proprie competenze costituzionalmente attribuite, possono promuovere dinanzi alla Corte costituzionale la questione di legittimità costituzionale. Una legge costituzionale disciplina le condizioni, le forme ed i termini di proponibilità della questione."

(2) Non è legislativamente prevista per quest'ultimo caso nemmeno la possibilità di un ricorso da parte dello Stato.

zionale sono rare e, comunque, lente, il ragionamento contenuto nella sentenza finisce per condizionare il legislatore, statale e regionale, in sede di attuazione, in senso lato, del disegno costituzionale. Così la giustizia costituzionale finisce per avvicinarsi sempre di più agli schemi tipici dei Paesi a *common law* e, di conseguenza, lo studio e l'analisi della giurisprudenza assumono rilevanza non solo sotto il profilo storico, ma anche dal punto di vista del diritto vivente.

Occorre anche tenere presente che la questione relativa all'art. 119 Cost. diventa un punto cruciale dell'intera riforma del Titolo V a causa del duplice ruolo assunto dall'autonomia finanziaria: accanto alla generale funzione dello strumento, indispensabile per garantire l'autonomia politica, si affianca la considerazione sul fatto che la sua attuazione diventa anche misura del trasferimento delle competenze.

2. *Le problematiche connesse all'attuazione dell'art. 119 Cost.*

Da un primo esame dell'art. 119 Cost. si ricava l'impressione che la norma, pur enunciando gli aspetti fondamentali del nuovo assetto dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali, non sia della tipologia *self-executing*: essa necessita, infatti, di un intervento legislativo per la sua piena attuazione. Il problema dell'attuazione, del resto, ha riguardato tutte le disposizioni introdotte con la riforma del Titolo V e, a questo riguardo, il Parlamento ha dovuto intervenire nuovamente con la legge 5 giugno 2003, n. 131. Quest'ultima legge, però, non si occupa espressamente delle questioni legate all'art. 119 Cost. (fatta salva la delega al Governo di prevedere una disciplina per interventi straordinari a favore degli enti territoriali e del funzionamento del fondo perequativo), in quanto demandate già in precedenza ad un'apposita Alta commissione di studio⁽³⁾. Tut-

(3) Istituita dalla legge finanziaria per il 2003 (art. 3, comma 1, lett. b) della l. 27 dicembre 2002, n. 289). Da ultimo, l'art. 1-*quinqüies* della legge del 19 ottobre 2004, n. 257 proroga l'attività della Commissione fino al 30 dicembre 2005.

tavia, tra le materie della legislazione concorrente di cui all'art. 117, comma 3 Cost. è ricompresa anche quella di "armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario"; quindi le disposizioni dell'art. 1, l. 131/2003 potrebbero interessare i poteri degli enti territoriali in materia tributaria: nonostante che la Corte costituzionale riconduca la maggior parte dei tributi attualmente esistenti alla competenza legislativa esclusiva dello Stato, *ex* art. 117, comma 2, lett. *e*) ("sistema tributario e contabile dello Stato"), il coordinamento del sistema tributario inteso come una competenza legislativa in astratto rimane sempre una materia concorrente Stato-Regioni. Di conseguenza, la prospettazione di un'ipotesi attuativa dell'art. 119 Cost. alla luce della legge 131/2003 appare plausibile.

In via preliminare, merita un breve cenno la questione se la materia dei tributi propri rientri tra le competenze legislative esclusive delle Regioni oppure se si tratti di potestà concorrente. La prima impostazione prende spunto dalla clausola residuale dell'art. 117, comma 4 Cost.: visto che tra le competenze concorrenti vi è indicata solo quella del "coordinamento del sistema tributario", i tributi propri sono fatti rientrare *a contrario* nella competenza esclusiva. Tuttavia, un corretto inquadramento della materia non può prescindere dall'esame della norma specifica dell'art. 119 Cost., il quale prevede che l'esercizio dei poteri relativi all'autonomia tributaria deve avvenire "secondo i principi di coordinamento del sistema tributario" e la competenza legislativa che opera nel rispetto dei principi fondamentali di una materia si qualifica sempre come una competenza concorrente.

Fatta questa necessaria precisazione, bisogna stabilire quali siano tali principi di coordinamento. L'art. 1, comma 3 della l. 131/2003 stabilisce che, in assenza dei principi fondamentali espressamente determinati dallo Stato, le Regioni possono esercitare la potestà legislativa concorrente ricavando tali principi dalle leggi statali vigenti; al comma 6 si precisa che l'individuazione dei principi fondamentali deve avvenire "in modo da salvaguardare la potestà legislativa riconosciuta alle

Regioni” e con la “considerazione prioritaria del nuovo sistema dei rapporti istituzionali”. Applicando queste linee guida al coordinamento del sistema tributario si potrebbe desumere che tra i principi fondamentali vi sia la distribuzione del gettito dei diversi tipi di tributi tra lo Stato e gli enti territoriali: ciò potrebbe essere interpretato (volendo salvaguardare la potestà legislativa degli enti autonomi) come l’attribuzione agli enti territoriali della disponibilità della relativa base imponibile, con la conseguente possibilità di stabilire tributi propri basati sugli stessi presupposti dei tributi esistenti, mentre l’attuale normativa statale avrebbe solo un valore suppletivo all’inerzia dell’ente autonomo, in forza del trasferimento diretto delle competenze operato dalla modifica del testo costituzionale.

La Corte costituzionale propone, tuttavia, una visione diversa ⁽⁴⁾: l’attuazione del nuovo disegno costituzionale viene subordinata all’intervento specifico del legislatore statale avente ad oggetto la fissazione in modo espresso dei principi fondamentali in materia tributaria e la definizione degli spazi di autonomia degli enti territoriali ⁽⁵⁾. La formula testuale usata dalla Consulta – “determinare le grandi linee dell’intero sistema tributario e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà normativa” – rievoca le “forme” e i “limiti” all’autonomia finanziaria delle Regioni, da stabilire con le leggi statali, richieste dall’originale versione dell’art. 119: sembra che in questo modo la Corte privilegi una lettura in senso di continuità tra il testo vigente e quello precedente ⁽⁶⁾.

Nel proseguire il ragionamento la Corte costituzionale sostiene anche la necessità di adottare una disciplina transitoria

(4) Sentenza della Corte costituzionale 37/2004 (punto 5 in diritto), pubblicata in *G.U., serie Corte costituzionale* del 4 febbraio 2004.

(5) È curioso notare come i primi commenti della dottrina abbiano, al contrario, attribuito proprio alle Regioni “un ruolo propulsivo nell’attuazione del federalismo, anche per quanto riguarda la materia finanziaria e tributaria” (L. DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *La finanza locale*, n. 4/2003, p. 510).

(6) Si vedrà più avanti che l’atteggiamento della Corte costituzionale non è univoco in tal senso; anzi, per quanto riguarda il concetto di tributo proprio la Corte sostiene una vera e propria rottura rispetto alla situazione antecedente.

per consentire “l’ordinato passaggio” al nuovo sistema, pervenendo alla conclusione che, fino all’intervento legislativo a livello nazionale, “si deve tuttora ritenere preclusa alle Regioni (se non nei limiti già espressamente riconosciuti dalla legge statale) la potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati dalla legge statale”.

Così l’art. 119 Cost. diventa nell’interpretazione della Corte una norma meramente programmatica, o fors’anche una norma ad efficacia differita, visto che anche alle norme programmatiche vengono riconosciuti effetti sulle leggi ordinarie previgenti, con la possibilità di un’abrogazione implicita delle norme incompatibili e la necessità, comunque, di un’interpretazione adeguatrice.

La categoria delle “norme programmatiche”, nel senso di previsioni che vincolano solo il legislatore per l’avvenire, prende origine da una sentenza della Corte di Cassazione (n. 7 del 7 febbraio 1948, sezioni unite penali) ⁽⁷⁾, mentre la Corte costituzionale sin dalla sua prima pronuncia (n. 1 del 14 giugno 1956) ⁽⁸⁾ ha precisato che il carattere programmatico di una norma “non è decisivo nel giudizio di legittimità costituzionale, potendo la illegittimità costituzionale di una legge derivare [...] anche dalla sua non conciliabilità con norme che si dicono programmatiche”, aggiungendo che a volte in questa categoria vengono fatte rientrare anche “norme dove il programma, se così si voglia denominarlo, ha concretezza tale che non può non vincolare immediatamente il legislatore”.

La dottrina successiva ha sviluppato questa argomentazione, sottolineando la pari dignità ed efficacia di tutte le norme costituzionali e la loro prevalenza sulla legislazione ordinaria ⁽⁹⁾. Si mette in evidenza anche la pericolosità del ricorso al concetto delle norme programmatiche: in questo modo si rischia di tra-

(7) Pubblicata in *Archivio penale*, 1948, vol. IV, pt. I, p. 215.

(8) Pubblicata in *Giurisprudenza costituzionale*, 1956, p. 1.

(9) Cfr. L. PALADIN, *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, Il Mulino, 1996, p. 138: “La Costituzione richiede o presuppone, sotto molteplici aspetti, l’intervento attuativo o anche integrativo della legge. Il che, tuttavia, non implica affatto che si possa contestare – né in tutto né in parte – il primato della disciplina costituzionale nella gerarchia degli atti normativi e delle norme.”

sformare la Costituzione da parametro del giudizio di legittimità costituzionale (nel senso di servire a valutare la conformità o meno di una norma legislativa al disegno costituzionale) ad oggetto del giudizio medesimo (in quanto spesso la prima analisi che effettua la Corte riguarda la possibilità di qualificare la norma impugnata come *self-executing*)⁽¹⁰⁾.

L'atteggiamento molto cauto della Corte costituzionale nell'attuare il nuovo Titolo V in generale e l'art. 119 Cost. in particolare, è sicuramente giustificato in vista della grande importanza, politica e finanziaria, delle relative scelte, da operare in assenza di criteri univoci predeterminati a livello costituzionale. La risoluzione di tali questioni esula dal mero giudizio sulla legittimità costituzionale di una determinata disciplina normativa e la Consulta pare aver assunto come criterio preferenziale nella ponderazione degli elementi rilevanti ai fini della decisione quello del *primum non nocere* agli equilibri esistenti. Ma il problema principale deriva dal fatto che anche il semplice mantenimento dello *status quo* non rappresenta una decisione neutra, poiché implica sempre una scelta in negativo, un'autolimitazione da parte della Corte costituzionale del proprio potere di attuare la Costituzione. Inoltre, l'interpretazione restrittiva dello spazio di operatività dell'attuale art. 119 Cost. probabilmente produrrà un effetto a catena, in quanto sarà seguita anche dal legislatore statale in sede di attuazione.

Le due direttrici che emergono costantemente nella giurisprudenza costituzionale sull'art. 119 Cost. – la preclusione della possibilità di attuazione diretta per gli enti autonomi e l'ampio spazio della libertà, anche temporale, per il legislatore statale – finiscono per trasformare il dovere degli organi istituzionali di attuare la Costituzione in un potere del Parlamento, mentre il diritto di tutti i cittadini a veder attuata la legge fondamentale affievolisce a mera aspettativa. Le conseguenze sono

(10) Cfr. A. RUGGERI, *La riforma costituzionale del Titolo V e i problemi della sua attuazione, con specifico riguardo alle dinamiche della normazione ed al piano dei controlli*, in *Il nuovo Titolo V della Parte II della Costituzione. Primi problemi della sua attuazione*, Milano, Giuffrè, 2002, p. 14 ss., che osserva come questa tendenza indebolisca la portata delle revisioni costituzionali.

ancora più gravi per il fatto che ciò avviene in una materia-chiave, strumentale al pieno esercizio delle altre competenze degli enti territoriali, frenando la realizzazione dell'intero assetto delle autonomie.

L'unico (ma molto importante, dal punto di vista pratico) effetto immediato riconosciuto dalla Consulta ⁽¹¹⁾ alla modifica dell'art. 119 Cost. è quello del "divieto di procedere in senso inverso", che vale sotto un duplice profilo:

- come divieto di "sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti" ⁽¹²⁾;
- come divieto di "procedere a configurare un sistema finanziario complessivo che contraddica i principi del medesimo art. 119".

Mentre la seconda osservazione è quasi scontata (anche se è sempre positivo fruire di una conferma ad opera del giudice delle leggi), la prima sembra riconoscere una sorta di *acquis* storico in materia dell'autonomia tributaria degli enti territoriali.

3. Tributi "propri" degli enti territoriali

La Corte costituzionale, in gran parte, ricollega la possibilità di dare attuazione all'art. 119 Cost. a legislazione invariata all'esistenza o meno di tributi "propri" degli enti territoriali: solo nei confronti di tributi "propri" la potestà tributaria degli enti autonomi potrebbe esplicarsi in modo pieno.

Il concetto di "tributo proprio" non è una novità introdotta con la riforma: già il testo originale dell'art. 119 Cost. stabiliva che "alle Regioni sono attribuiti tributi propri". Il costituente non aveva specificato la natura di tale attribuzione (come ope-

(11) Sentenza Corte costituzionale 37/2004 (punto 5 in diritto), cit.

(12) Come dimostra la giurisprudenza successiva, "lo spazio di autonomia" ha valenza non solo in termini normativi, ma anche (e prevalentemente) finanziari, come garanzia di disponibilità di una determinata quantità di risorse economiche (cfr. la sentenza della Corte costituzionale n. 241/2004, pubblicata in *G.U.*, *Serie Corte costituzionale* n. 29 del 28 luglio 2004, punto 2 in diritto).

rante direttamente dalla Costituzione oppure da effettuare per il tramite di una legge statale) ed i poteri riconosciuti alle Regioni in relazione a tali tributi. Nella più ampia delle interpretazioni, questa disposizione avrebbe potuto avere perfino la stessa portata dell'attuale formulazione dell'art. 119 Cost. In sede di attuazione, però, le competenze delle Regioni relative ai tributi propri sono state subordinate alle "forme" e ai "limiti" dell'autonomia finanziaria stabilite con le leggi statali. È nota in tal senso la sentenza della Corte costituzionale n. 271/1996⁽¹³⁾, secondo la quale le "forme" riguardavano la predisposizione di tutte le principali caratteristiche del tributo, mentre i "limiti" erano le aliquote minime e massime. Il potere regionale in materia tributaria era in tal modo ricondotto alla mera attuazione della normativa statale, anche se la medesima sentenza riconosceva in via originaria alle Regioni la "potestà normativa tributaria" quale conseguenza diretta della garanzia costituzionale⁽¹⁴⁾.

La riformulazione dell'art. 119 Cost. aveva l'obiettivo di riaffermare la pienezza dell'autonomia tributaria, estesa ora, oltre che alle Regioni, anche agli enti locali. In tale ottica è stato eliminato il riferimento alle "forme" e ai "limiti" dell'esercizio dell'autonomia finanziaria, mentre la generica attribuzione di tributi propri è stata sostituita con la previsione esplicita del potere di stabilirli ed applicarli: tutto ciò nell'intento di "reagire alla lettura corrente della corrispondente nozione impiegata dalla norma che si intende sostituire"⁽¹⁵⁾.

Il risultato prefissato, però, non può dirsi raggiunto. Da un lato, perché il nuovo testo risulta formulato in modo troppo ge-

(13) Pubblicata in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1986, pt.1, vol. II, p. 2225 (punto 15 in diritto).

(14) Sentenza della Corte cost. n. 271/1986 cit.: "La determinazione delle "forme" e dei "limiti" dell'autonomia tributaria demandata alle leggi della Repubblica, presuppone, infatti, un "oggetto" preesistente alla delimitazione, del quale spetta la titolarità alla Regione"; "la potestà normativa ex art. 119 è garantita alle Regioni direttamente dalla Costituzione e la sua attribuzione è svincolata da ogni discrezionalità del legislatore statale" (punti 15 e 18 in diritto).

(15) A. D'ATENA, *L'Italia verso il "federalismo"*. *Taccuini di viaggio*, Milano, Giuffrè, 2001, p. 223.

nerico: rappresenta “una scatola vuota, da riempire” ⁽¹⁶⁾. D’altro lato, un cambiamento così radicale nella formulazione della norma ha dato luogo all’opinione diffusa, avallata anche dalla Corte costituzionale, di una rottura rispetto al concetto di “tributo proprio” espresso dall’originale art. 119 Cost., con la conseguenza paradossale che ora le Regioni risulterebbero prive di tributi propri: i precedenti, infatti, sono all’improvviso diventati erariali, mentre i nuovi non possono essere introdotti (sempre secondo la Consulta) fino all’intervento legislativo specifico del Parlamento.

Nel corso degli ultimi 5 anni la Corte costituzionale ha adottato due metodi interpretativi al fine di individuare la categoria di tributi propri: l’interpretazione sistematica e l’interpretazione letterale. Alla diversità del metodo corrispondono due definizioni contrapposte:

- tributo proprio come “tributo istituzionalmente destinato ad alimentare la finanza della Regione nel cui territorio avviene il prelievo a carico della rispettiva comunità”, non venendo meno tale qualificazione per il fatto che si tratta di “un tributo attribuito” – come si esprime l’art. 119 ⁽¹⁷⁾ – alla Regione dalla legge dello Stato” (in base al metodo sistematico) ⁽¹⁸⁾;
- tributo proprio come “frutto di una [...] autonoma potestà impositiva” dell’ente territoriale (in base all’interpretazione letterale) ⁽¹⁹⁾.

Nonostante la modifica dell’art. 119 Cost. intervenuta nel frattempo, queste conclusioni diverse sembrano dovute non tanto al cambiamento della formula letterale, quanto al metodo applicato. Infatti, il caso esaminato nella sentenza n. 138/1999 presentava fortissime analogie con la situazione attuale: riguar-

(16) M. BERTOLISSI, *Autonomia finanziaria e distribuzione delle risorse*, in AA.VV., *Le autonomie territoriali: dalla riforma amministrativa alla riforma costituzionale*, Milano, Giuffrè, 2001, p. 117.

(17) Questo inciso è abbastanza singolare: la Corte sembra considerare il concetto di “attribuzione” del tributo alla stregua di una mera modalità espressiva del lessico costituzionale.

(18) Corte cost. 138/1999 (punto 4 in diritto), pubblicata in *Giurisprudenza costituzionale*, 1999, p. 1074.

(19) Corte cost. 37/2004 (punto 5 in diritto), cit.

dava la Regione Sicilia, il cui Statuto speciale – norma di rango costituzionale – prevede, con una formulazione ancora più univoca dell'attuale art. 119 Cost. che “al fabbisogno finanziario della Regione si provvede con i redditi patrimoniali della Regione e a mezzo di tributi deliberati dalla medesima”⁽²⁰⁾. Ma all'epoca la Consulta ritenne che tale potestà non potesse essere presa in considerazione ai fini della definizione del “tributo proprio” per il fatto che, allo stato di attuazione del principio di autonomia, il suo ruolo era marginale.

E nello stesso tempo la contrapposizione tra “tributi propri” e “compartecipazioni al gettito di tributi erariali”⁽²¹⁾, posta alla base dell'interpretazione sistematica, è tuttora presente nell'art. 119 Cost.: entrambi i termini rimangono nell'ambito dello stesso comma 2 e sembrano specificazioni del concetto “risorse autonome” ivi contenuto.

È curioso notare che anche la dottrina tributaria perviene sostanzialmente alle stesse due definizioni, pur basando il ragionamento su considerazioni della teoria generale. Per la dottrina più tradizionale⁽²²⁾ la titolarità del tributo va necessariamente collegata alla titolarità del relativo potere impositivo. Si tratta di una posizione che si può definire dominante in quanto largamente diffusa e generalmente accettata, anche se alcune voci autorevoli propongono una reimpostazione del problema in chiave più moderna: considerando il fatto che il prelievo tributario è costituzionalmente giustificato in ragione del concorso alle pubbliche spese e il potere impositivo è solo uno strumento funzionale all'attuazione del prelievo, si fa coincidere la titolarità del tributo con la posizione creditoria nella relativa obbligazione⁽²³⁾.

(20) L'art. 36, comma 1, Statuto Regione Sicilia.

(21) Quest'ultimo termine può essere sostanzialmente equiparato, ai fini della contrapposizione in esame, alle “quote di tributi erariali”.

(22) Cfr. F. GALLO, *Il nuovo art. 119 della Costituzione e la sua attuazione*, in *L'attuazione del federalismo fiscale. Una proposta* (a cura di F. BASSANINI, G. MACCIOTTA), Bologna, Il Mulino, 2003, p. 194 ss.

(23) Cfr. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, UTET, 2003, p. 269 ss.; anche se con alcune precisazioni, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, Milano, Giuffrè, 2002, p. 149 ss.

Merita di essere ricordata anche una categoria mista di tributi erariali-regionali. In realtà, non si tratta di un termine a significato univoco: in passato esso era apparso nel lessico legislativo a proposito di una “imposta erariale regionale” sulle emissioni sonore derivanti dal traffico aereo introdotta dalla l. 27 dicembre 1997, n. 449. La particolarità di tale tributo era rappresentata dal fatto che il gettito relativo veniva assegnato agli “assessorati regionali per essere destinato, con modalità stabilite dagli stessi assessorati, a sovvenzioni ed indennizzi alle amministrazioni ed ai soggetti residenti nelle zone limitrofe agli aeroscali”⁽²⁴⁾. La Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità del nuovo prelievo, non ha ritenuto configurabile l’esistenza di una categoria mista ed ha classificato il tributo in esame come erariale, sulla base della considerazione che “il suo gettito era devoluto alle Regioni [...] per un utilizzo vincolato”⁽²⁵⁾: i tributi regionali fanno parte dell’ambito dell’autonomia tributaria degli enti territoriali, e se l’autonomia nella gestione di una determinata risorsa manca, quest’ultima non può essere definita come propria. In sostanza, si trattava di un trasferimento statale sottoposto ad un vincolo di destinazione, con il ruolo effettivo delle Regioni ricondotto alla mera gestione delle modalità operative necessarie per la migliore realizzazione della finalità risarcitoria propria del tributo in esame.

La categoria di tributi erariali-regionali viene indicata da una parte della dottrina⁽²⁶⁾ come una nuova classificazione dei vecchi tributi propri regionali alla luce della giurisprudenza costituzionale post-riforma. Secondo questo orientamento, si tratterebbe di una figura di diritto transitorio, destinata a scomparire con la piena attuazione dell’art. 119 Cost. In proposito si rammenta l’opportunità di una maggiore apertura della Corte costituzionale verso l’autonomia degli enti territoriali per quanto ri-

(24) L’art. 18, comma 3, l. 449/1997.

(25) Corte cost. 348/2000 (punto 7 in diritto), pubblicata in *Giurisprudenza costituzionale*, 2000, p. 2537.

(26) L. ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell’IRAP*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2003, II, p. 102 ss.

guarda la categoria dei tributi misti, ma il ragionamento non viene portato alle logiche conseguenze: questi tributi sono ricondotti nell'ambito della competenza esclusiva dello Stato, seppure la loro natura mista renderebbe più coerente l'attribuzione alla competenza concorrente Stato-Regioni.

Le oscillazioni nel metodo seguito dalla Corte creano sicuramente una forte incertezza sulla definizione giuridicamente più corretta di "tributo proprio". Visto che alle decisioni della Consulta viene attribuita la presunzione di ragionevolezza⁽²⁷⁾, nel caso di una giurisprudenza costituzionale contraddittoria la scelta del metodo da considerare migliore diventa quasi una questione di mera preferenza personale⁽²⁸⁾. Il metodo dell'interpretazione sistematica dell'art. 119 Cost. offre risultati più convincenti anche sul piano della teoria generale.

Un'importante questione che è rimasta fuori dall'ambito d'attenzione della Corte costituzionale è se lo "stabilire" e "l'applicare" debbano essere presenti congiuntamente al fine della considerazione come tributo proprio oppure se sia sufficiente l'esercizio di solo una di queste potestà. L'importanza del profilo attuativo del tributo – la riscossione – come uno dei componenti dell'autonomia tributaria era sottolineata anche nella definizione fornita dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 271/1986: "la potestà normativa tributaria [...] consiste nell'imposizione e nella riscossione dei tributi, operazioni che danno luogo ad uno speciale rapporto, che concerne la prestazione coattiva patrimoniale dovuta dal singolo all'ente Regione in base al potere di supremazia di questo"⁽²⁹⁾. Ed effettivamente esiste una serie di tributi applicati dagli enti autonomi, mentre non è previsto per gli stessi alcun potere di applicazione dei tributi statali (a meno di non voler considerare l'applicazione dei tributi alla stregua di una mera attività amministrativa, ma

(27) Cfr. A. ANZON, *Il valore del precedente nel giudizio sulle leggi. L'esperienza italiana alla luce di un'analisi comparata sul regime di Richterrecht*, Milano, Giuffrè, 1995, pp. 109 e 166.

(28) Con l'unica eccezione delle parti dei giudizi davanti alla Corte stessa: esse normalmente basano le proprie motivazioni partendo dall'ultimo orientamento della Consulta, ma la scelta in questo caso potrebbe essere anche necessitata.

(29) Punto 17 in diritto.

tale impostazione non sembra attualmente avere seguito in dottrina, ed inoltre è contraddetta dall'art. 119, comma 2, Cost. stesso che la precisa come uno degli aspetti dell'autonomia tributaria). Potrebbe essere l'applicazione di un tributo indice sintomatico della sua "proprietà"? La Consulta limita l'analisi all'elemento formale dell'introduzione del tributo con una fonte propria, anche se il dato letterale dell'art. 119 Cost. potrebbe indurre a ritenere rilevante l'applicazione, ai fini della classificazione di un tributo. In ogni caso l'applicazione di un tributo da parte di un ente territoriale, anche se dovesse essere definita come delegata da parte dello Stato, accompagnata dalla destinazione del relativo gettito all'ente medesimo, implica l'esistenza più elementi, cui deve essere riconosciuto almeno un valore indiziario, a sostegno della qualificazione di tale tributo come proprio dell'ente autonomo.

4. La riserva di legge dell'art. 23 Cost. e la potestà impositiva degli enti sub-regionali

Uno dei punti più problematici dell'attuazione dell'art. 119 Cost. concerne la necessità di conciliare l'equiparazione di tutti gli enti territoriali, sotto il profilo dell'ampiezza dell'autonomia tributaria riconosciuta – con la conseguente possibilità, almeno apparente, di stabilire tributi propri anche per gli enti di rango sub-regionale, privi di potestà legislativa – con la riserva di legge dell'art. 23 Cost. in materia di "prestazioni patrimoniali imposte". Le alternative per risolvere questo contrasto sono sostanzialmente due: o l'art. 23 Cost. va interpretato alla luce dell'art. 119, o, al contrario, l'art. 119 dev'essere interpretato alla luce dell'art. 23.

Bisogna subito notare che le riserve di legge contenute nella Costituzione non rappresentano una categoria omogenea: esse operano in modi diversi, dovuti anche alle ragioni storiche che

hanno determinato la loro introduzione ⁽³⁰⁾. La riserva di legge in materia tributaria deriva dal diritto all'autoimposizione: in base alla regola "*no taxation without representation*" l'introduzione di un tributo era subordinata al consenso dei futuri contribuenti, da esprimere per il tramite di un organo rappresentativo. E, nonostante tutti gli sviluppi in quasi 800 anni di storia, la caratteristica di fondo rimane sempre la stessa: anche la riserva di legge dell'art. 23 Cost. opera in sostanza come l'esigenza che le leggi tributarie siano approvate nel rispetto di una determinata procedura che consenta la rappresentanza di tutti i cittadini ⁽³¹⁾. Infatti, l'art. 4 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212) contiene il divieto di istituire tributi con decreti-legge (mentre l'ammissibilità dei decreti legislativi in materia tributaria consegue alla relatività della riserva dell'art. 23 Cost.: l'imposizione deve avvenire "in base alla legge", non "per legge"). Ma anche un Consiglio provinciale o comunale rappresenta gli abitanti del rispettivo territorio, quindi l'introduzione di un tributo locale operata dal medesimo (inevitabilmente con una fonte propria – un regolamento) sarebbe corrispondente alla *ratio* dell'art. 23 Cost. ⁽³²⁾. Negando, invece, tale possibilità, si rischia di trasformare la riserva di legge in uno strumento per affermare la supremazia in

(30) Cfr. G. ZAGREBELSKY, *Il sistema delle fonti del diritto*, Torino, UTET, 1996, p. 56, che individua una categoria di riserve improprie – previsioni costituzionali storicamente formulate in termini di riserva di legge, ma in realtà relative alla distribuzione delle competenze tra organi dell'ordinamento: la riserva di legge corrisponderebbe in tale ottica alla funzione d'indirizzo rispetto all'esecutivo. Come esempi delle riserve improprie vengono citati gli artt. 23 e 97 Cost.

(31) Cfr. G. AMATO, *Normativa ministeriale in materia tributaria e art. 23 della Costituzione (nota a Corte cost. 31 marzo 1963, n. 16)*, in *Riv. dir. fin.*, 1965, II, p. 334, che, proprio sulla base dell'art. 23 Cost., sosteneva che un regolamento dell'ente locale, in quanto deliberato dal relativo Consiglio, corrispondesse di più allo spirito della riserva di legge in materia tributaria, di un regolamento ministeriale. Nello stesso senso v. anche A. CARINCI, *I limiti della potestà regolamentare degli enti locali in materia tributaria al vaglio della Corte costituzionale (nota a Corte cost. 9 aprile 1997, n. 111)*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, p. 198 ss.

(32) Sull'intervento del Consiglio come una riproduzione a livello locale di "quel rapporto tra imposizione e consenso che, al di là delle diverse interpretazioni che si sono volute dare alla riserva di legge, marca in maniera tradizionale l'affermazione impositiva nella previsione costituzionale" v. A. DI PIETRO, voce *Regolamenti tributari*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, vol. XXVI, Roma, 1998, p. 9.

materia tributaria dello Stato e delle Regioni sulle Province e sui Comuni, mentre tale finalità è chiaramente estranea all'art. 23 Cost., essendo il riparto delle competenze tra enti territoriali oggetto delle disposizioni costituzionali specifiche⁽³³⁾.

Il problema della compatibilità del potere impositivo riconosciuto agli enti autonomi con l'art. 23 Cost. è già stato esaminato dalla Corte costituzionale con riferimento alle leggi regionali (e delle Province autonome di Trento e Bolzano): in effetti, in un primo momento la dottrina ha interpretato in modo molto restrittivo la riserva di legge in materia tributaria come la riserva di legge statale. Tuttavia la giurisprudenza costante della Consulta⁽³⁴⁾ adotta per questo caso il criterio della prevalenza del principio di competenza sulla riserva di legge dell'art. 23 Cost., in quanto altrimenti si escluderebbe la potestà regionale in materia tributaria, riconosciuta da altre norme costituzionali. La teoria sulla quale si fonda questo ragionamento riguarda l'esistenza, accanto all'ordinamento statale, degli ordinamenti regionali, provinciali e comunali, visti come collegati o derivati, ma nello stesso tempo autonomi. Partendo da questo presupposto l'attribuzione di una materia ad un determinato ordinamento dovrebbe implicare anche la possibilità di disciplinarla con fonti proprie, esaurendosi la riserva di legge nel momento stesso della previsione costituzionale.

La Corte costituzionale⁽³⁵⁾ considera l'autonomia tributaria degli enti sub-regionali subordinata all'art. 23 Cost., precisando che l'ambito in cui potrà esplicarsi la loro potestà in materia tributaria è "sempre necessariamente delimitato in forza [...] della riserva di legge" e che la disciplina di grado primario dei tributi locali debba necessariamente essere contenuta nelle leggi statali o regionali. La Consulta si contraddice in parte

(33) In tal senso, anche se con il riferimento esclusivamente alla supremazia statale, v. S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, CEDAM, 1957, p. 121.

(34) L'argomentazione compare per la prima volta nella sentenza 64/1965, pubbl. in *Giurisprudenza costituzionale*, 1965, p. 788, successivamente richiamata dalle sentenze nn. 148/1979, 180/1996 e 435/2001, pubblicate rispettivamente in *Giurisprudenza costituzionale*, 1979, p. 145; 1996, p. 1664; 2001, p. 4053.

(35) Sentenza 37/2004 (punto 5 in diritto), cit.

nell'affermare in un primo momento che i tributi propri devono essere "frutto di [...] autonoma potestà impositiva, e quindi possono essere disciplinati dalle leggi regionali o dai regolamenti locali, nel rispetto solo di principi di coordinamento", mentre poche righe dopo sostiene la necessità di una disciplina a livello legislativo "quanto meno per gli aspetti fondamentali dell'imposizione": difficilmente un tributo etero-determinato nei suoi aspetti fondamentali potrebbe rientrare a pieno titolo nella prima definizione.

Anche se nelle prime pronunce post-riforma la Corte costituzionale ha adottato un criterio meramente formale nell'individuare in concreto l'esercizio dell'autonoma potestà impositiva, definendola come equivalente all'adozione dell'atto introduttivo del tributo ⁽³⁶⁾, nulla impedisce alla Consulta di procedere in futuro anche ad un'analisi sull'effettivo livello dell'autonomia esercitata. D'altronde, il concetto di autonomia nell'esercizio della potestà impositiva posto a fondamento della qualificazione dei tributi non è un elemento molto affidabile, dal momento che pone il problema di verificare se l'ente che adotta il provvedimento da cui discende l'introduzione del tributo nell'ordinamento sia effettivamente il titolare del potere impositivo e a quale condizione si possa definire tale potere come autonomo. E la questione non riguarda esclusivamente i tributi locali: nel caso dell'IVA l'introduzione dell'imposta attraverso una legge statale sicuramente coincide con l'esercizio del potere impositivo statale, ma è difficile considerare questo potere come veramente autonomo, visto che la relativa disciplina è in gran parte predeterminata dalla direttiva comunitaria.

In ogni caso, sembra necessario valorizzare il profilo attuativo del tributo come una manifestazione dell'esercizio dell'autonomia tributaria, specie con riguardo agli enti locali: se l'ampiezza del potere di "stabilire" i tributi può essere per tali enti controversa, il diritto di "applicarli" sembra indiscusso.

(36) È esemplare in tal senso il caso della cd. tassa sul tartufo, riconosciuta dalla Corte cost. nella sentenza n. 297/2003 (pubblicata in *Giur. cost.*, 2003, p. 2562) come tributo proprio della Regione (Veneto), in quanto istituita dalla legge regionale in base all'autorizzazione legislativa statale.

L'applicazione diretta di un tributo proprio è un elemento importante anche al fine di assicurare la certezza delle risorse proprie: nel caso della riscossione curata dall'ente di grado più alto si pone il problema della distribuzione del gettito, che a volte viene effettuata non sulla base di quanto effettivamente riscosso per conto di ciascuno degli enti "rappresentati", ma ricorrendo ai dati statistici, pregiudicando l'esigenza di garantire ad ogni ente la disponibilità dell'ammontare esatto delle risorse ad esso spettanti ⁽³⁷⁾.

5. Conclusioni

Il comma 2 dell'art. 119 Cost. ha dato luogo a molteplici dubbi interpretativi, nonché a numerosi ricorsi alla Corte costituzionale. La Consulta in un primo momento ha ricondotto tutto alla questione dell'esistenza o meno di tributi "propri" degli enti autonomi ⁽³⁸⁾; successivamente si è resa conto della necessità di fornire la propria visione del problema, espressa con la sentenza n. 37/2004. Quest'ultima decisione, pertanto, ha assunto una notevole importanza nel panorama delle recenti pronunce della Corte costituzionale ⁽³⁹⁾, rappresenta un punto di riferimento utile sia per i soggetti direttamente coinvolti sia, vista la rilevanza della questione, per un pubblico più vasto di interessati.

Le risposte che si aspettavano dalla Consulta riguardavano

(37) Mi riferisco al caso della distribuzione tra i Comuni del gettito dell'addizionale IRPEF, esaminato dalla Corte cost. nella sentenza 37/2004, anche se al principio della certezza delle risorse finanziarie non viene attribuito dalla Consulta un valore assoluto, rilevante di per sé: esso diventa un criterio di giudizio e solo se viene compromesso in maniera significativa la sua violazione può condurre all'incostituzionalità di una disposizione normativa.

(38) Le sentenze nn. 296, 297 e 311 del 2003, pubbl. in *Giur. Cost.*, 2003, rispettivamente alle pp. 2555, 2562, 2929.

(39) L'importanza è confermata anche da costanti e ampi richiami a tale pronuncia in tutte le sentenze successive sull'argomento, le nn. 241, 261 e 320 del 2004, pubblicate rispettivamente in *G.U.*, *Serie Corte costituzionale* n. 29 del 28 luglio 2004 (le prime due) e n. 44 del 10 novembre 2004.

in sostanza la possibilità di attuare l'art. 119 Cost. a legislazione invariata. Tale possibilità, ipotizzabile teoricamente, anche se solo in modo parziale, ora risulta preclusa fino all'intervento del legislatore. Il ragionamento della Corte nella sentenza 37/2004, anche sulle questioni non indispensabili ai fini della risoluzione del caso specifico, sembra preordinato ad arginare l'ondata dei ricorsi, specie conseguenti all'approvazione delle leggi finanziarie, che essa ha dovuto affrontare. Tuttavia, molti sono ancora i punti oscuri dell'art. 119 Cost., ed anche il "divieto di procedere in senso inverso" rappresenta una clausola molto elastica, suscettibile di diverse interpretazioni: dunque, il problema della prevenzione del contenzioso costituzionale sembra risolto solo parzialmente.

Cercando di comprendere i motivi per i quali la Corte costituzionale ha preferito demandare per intero al legislatore statale il compito di attuare l'art. 119 Cost., la *ratio* risulta essere quella, non enunciata espressamente, della "ragion fiscale". Infatti, il giudizio della Corte costituzionale non è una libera interpretazione, come quella fornita in sede dottrinale, ma opera necessariamente per l'annullamento (salvi i casi in cui sia possibile una mera interpretazione adeguatrice). Di conseguenza quando la Corte si trova a giudicare in materia tributaria, la preoccupazione principale diventa quella – del tutto legittima vista la primaria esigenza di assicurare il regolare funzionamento delle istituzioni – di non incidere sui delicati equilibri finanziari.

Tuttavia nel caso specifico l'impatto della pronuncia va molto al di là delle mere questioni tributarie e dell'attuazione del solo art. 119 Cost., in quanto la pienezza dell'autonomia finanziaria esercitata effettivamente dagli enti territoriali costituisce un presupposto indispensabile per la realizzazione degli obiettivi dell'intera riforma del Titolo V. L'esistenza e la certezza delle risorse proprie rappresenta sicuramente un incentivo alla loro più efficace gestione, mentre la percezione dell'effettiva autonomia di un ente da parte degli elettori contribuisce a rendere le scelte operate più ponderate e responsabili.

Ora l'attuazione dell'art. 119 Cost. attende l'intervento del legislatore statale, che viene lasciato dalla Corte costituzionale

sostanzialmente libero nello scegliere i tempi e le modalità. Ad esso è attribuito un notevole margine di discrezionalità anche per quanto riguarda la determinazione di contenuti dell'autonomia (specialmente di Province e Comuni): il che significa che l'argomento rimarrà ancora a lungo di grande attualità nel dibattito politico e dottrinale, come anche nel contenzioso davanti alla Corte costituzionale.