I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari (Commento agli artt. 11 e 12)

di Livia Salvini

1. Le disposizioni della legge delega. 1.1. I tributi propri delle Regioni. 1.2. I tributi propri di Province e Comuni. 1.3. Principi generali. 2. I criteri di ripartizione della potestà normativa tra Stato e Regioni. 2.1. Le linee di fondo delle scelte della legge delega. 2.2. La «riserva di presupposto» in favore dello Stato. 2.3. Le definizioni delle potestà normative. 3. Il fondamento costituzionale della «riserva di presupposto» e del divieto di doppia imposizione. 4. Il concetto di «presupposto» nella legge delega. 5. I tributi propri: competenza e presupposti. 5.1. Il concetto di tributo proprio in senso stretto per la Corte costituzionale e per la legge delega. 5.2. I tributi propri degli Enti locali istituiti dallo Stato. 5.3. Tributi propri in senso stretto, correlazione e beneficio.

1. *Le disposizioni della legge delega.*

L'attuazione dell'art. 119, II comma, Cost., per il quale comuni, province, città metropolitane e regioni «stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri» è subordinata, per la nota giurisprudenza della Corte costituzionale, all'emanazione di una legge recante i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, secondo quanto previsto dallo stesso art. 119, II comma, e dall'art. 117, comma 3, Cost. Questi principi costituiscono il nucleo della legge delega n. 42/2009, che li stabilisce «in via esclusiva» (art. 1), costruendo un sistema di competenze normative in materia di tributi propri degli enti territoriali che appare di complessa lettura, soprattutto per l'indeterminatezza di alcuni snodi fondamentali della disciplina.

1.1. *I tributi propri delle Regioni*

La legge delega si occupa essenzialmente – e comunque nelle norme che verranno qui esaminate – delle Regioni a statuto ordinario. L'art. 27, con riferimento alle Regioni a statuto speciale, prevede tra l'altro che nuove norme di attuazione dei rispettivi statuti definiscano i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario con riferimento alla potestà legislativa in materia fiscale attribuita da ciascuno statuto regionale. Non può tuttavia escludersi che le disposizioni riguardanti le Regioni a statuto ordinario esplichino effetti indiretti sulla potestà tributaria delle Regioni a statuto speciale, laddove esse prevedessero per le prime forme di autonomia più ampia di quelle accordate alle seconde dai relativi statuti, ai sensi dell'art. 10 l. cost. n. 3/2001. Come si vedrà, sembra tuttavia che le previsioni della legge delega accentuino in senso negativo per le regioni a statuto ordinario il divario con quelle a statuto speciale in materia impositiva, per cui appare difficile che le prerogative di queste ultime ne risultino indirettamente ampliate.

Con riferimento alle Regioni a statuto ordinario, dunque l'art. 7, comma 1, lett. *b)* distingue tra tributi propri «derivati», cioè «istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni», addizionali e tributi propri «in senso stretto», cioè «istituiti dalle Regioni con proprie leggi». In materia di tributi propri, pertanto, la potestà normativa statale coesiste con quella regionale.

I rispettivi ambiti oggettivi sono fissati dalla stessa norma: è infatti previsto che i tributi propri «in senso stretto», cioè quelli istituiti dalle Regioni, possano colpire solo «presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale»; concetto affermato anche dall'art. 2, contenente «principi e criteri direttivi generali» che alla lettera *q)* reca la «previsione che la legge regionale possa, con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato: 1) istituire tributi regionali».

Mentre i tributi propri regionali sono interamente regolati da leggi emanate dalla medesima Regione, con l'unico vincolo esterno della «riserva di presupposto» a favore dello Stato, per quanto concerne i tributi propri «derivati» l'art. 7 cit. prevede che le Regioni, con propria legge, possono esclusivamente modificarne le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni «nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legge statale e nel rispetto della normativa comunitaria».

La distinzione recata dall'art. 7 tra le due tipologie di tributi propri è funzionale all'individuazione, operata dall'art. 8, dei mezzi con i quali debbono essere finanziate le funzioni spettanti alle Regioni. Le spese riconducibili alle funzioni fondamentali (art. 117, secondo comma, lett. *m)* Cost.) sono finanziate con il gettito, valutato ad aliquota e base imponibile uniformi, dei tributi propri derivati, oltreché dell'addizionale regionale all'Irpef, della compartecipazione regionale all'Iva e con quote specifiche del fondo perequativo e, in via transitoria, anche con il gettito Irap. Le spese delle Regioni non riconducibili alle funzioni fondamentali sono invece finanziate, oltre che con i tributi propri derivati, anche con tributi propri in senso stretto, con addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali e con quote del fondo perequativo. Appare evidente il disegno di finanziare le funzioni non fondamentali con più stretta aderenza alla capacità fiscale degli abitanti delle singole Regioni mediante il ricorso al gettito dei tributi propri in senso stretto, salve comunque le misure di perequazione.

1.2. *I tributi propri di Province e Comuni.*

Anche per quanto concerne i tributi propri di Province e Comuni vi è una concorrenza tra competenze statali e competenze regionali.

Iniziando dalle competenze statali, si può rilevare che secondo l'art. 12, comma 1, lett. *a)*, «la legge statale individua i tributi propri dei comuni e delle province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti». Si vedrà poi quale significato può attribuirsi a quest'opera di «individuazione» da parte dello Stato dei tributi propri degli Enti locali.

Per quanto attiene la potestà normativa regionale, la lett. *g)* detta il principio direttivo secondo cui «le regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, possano istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane sul proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali». Ciò anche in attuazione del «principio generale» di cui all'art. 2, lett. *q)*, secondo cui la legge regionale può, «con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato, istituire tributi regionali e locali». Si può dunque subito osservare che anche con riferimento ai tributi propri degli Enti locali la ripartizione di potestà tra stato e regioni opera sulla base della «riserva di presupposto» in favore dello Stato.

Con riferimento ai tributi locali aventi fonte nella legge statale, è previsto che tale legge definisca presupposti, soggetti passivi e basi imponibili nonché, «garantendo una adeguata flessibilità», le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale (art. 12, comma 1, lett. *a)*).

Con riferimento ai tributi locali di fonte regionale, invece, la delega si limita a prevedere, come si è visto, che la legge debba specificare «gli ambiti di autonomia riconosciuti agli Enti locali», senza indicare che gli elementi fondamentali dei tributi in questione debbano essere previsti dalla legge regionale. Ciò, probabilmente è dovuto al fatto che nel rapporto Regione-Enti locali questa specificazione può essere ritenuta superflua, stante il fatto che tali enti sono privi di potestà normativa. Nel rapporto Stato-Enti locali, invece, si è voluto chiarire che non residua alcun ambito intermedio per l'esercizio della potestà normativa della Regione, essendo tutti gli elementi fondamentali dei tributi locali di fonte statale già fissati dalla legge dello Stato. Viene così chiaramente delineato un sistema a due livelli («Stato-ente locale» o «Regione-ente locale»), e non a tre livelli («Stato-Regione-ente locale»).

Con riferimento a tutti questi tributi – e quindi sia a quelli di fonte statale che a quelli di fonte regionale – è comunque previsto che gli Enti locali, «nei limiti fissati dalle leggi, possano disporre del potere di modificare le aliquote [...] e introdurre agevolazioni» (lett. *h)*), al fine di garantire al gettito una adeguata flessibilità in funzione di tutela della loro autonomia in materia di entrate.

Anche con riguardo ai tributi propri di Comuni e Province esiste una correlazione tra tali tributi e le funzioni che essi sono destinati a finanziare. Dopo aver classificato le spese relative alle funzioni di Comuni e Province in spese riconducibili alle funzioni fondamentali (di cui all'art. 117, secondo comma, lett. *p)* Cost.), spese relative ad altre funzioni e spese finanziate con i contributi speciali, con i finanziamenti comunitari e con i cofinanziamenti nazionali, l'art. 11, comma 1, prevede come criterio di delega che il finanziamento delle funzioni fondamentali è assicurato da tributi propri, da compartecipazioni al gettito di tributi erariali e regionali e da addizionali a tali tributi. Peraltro, anche le spese per le funzioni non fondamentali sono finanziate mediante tributi propri, oltre che con compartecipazioni e con il fondo perequativo.

Come si può rilevare, al contrario di ciò che è previsto per il finanziamento delle Regioni, non vi è una correlazione espressa tra la

fonte normativa (statale o regionale) del tributo proprio comunale o provinciale e la destinazione del relativo gettito ad una o all'altra tipologia di funzioni. Fermo restando, tuttavia, che dal sistema costituzionale emerge (come parrebbe confermare anche l'art. 12 della delega) che le funzioni fondamentali debbono essere integralmente finanziate dallo Stato; il che riconduce alla esclusiva fonte statale la disciplina o l'attribuzione di tributi propri comunali e provinciali destinati a finanziarle. La mancata previsione espressa di una relazione tra fonte statale o regionale e funzioni da finanziare è probabilmente dovuta alla circostanza che in ogni caso l'autonomia degli Enti locali dal versante delle entrate è limitata all'attribuzione di prerogative che garantiscano una certa flessibilità al gettito, mentre il fatto che gli Enti locali siano privi di potestà normativa non consente loro di finanziare le funzioni non fondamentali con tributi propri in senso stretto. L'art. 119, comma 2, Cost., avrebbe invece consentito (impiegando l'espressione «stabiliscono ed applicano tributi propri») di riconoscere agli ee.ll. di scopo, la facoltà di «attivazione» di tributi locali disciplinati dalla legge statale o regionale. Tale prerogativa non è stata invece attribuita dalla delega, neanche per i tributi propri destinati a finanziare le funzioni non fondamentali, per le quali massima dovrebbe essere la tutela dell'autonomia degli Enti locali riconosciuta dall'art. 119 Cost.: e infatti, un tale potere pare attribuito a Province e Comuni solo per i tributi di scopo destinati a finanziare particolari iniziative (art. 12, lett. *d)*).

Come si vedrà meglio oltre, ciò si desume dall'analisi della peculiare terminologia utilizzata dalla delega per designare potestà normative di Stato e Regioni e poteri degli Enti locali nella materia che ci occupa. Il potere di attivare tributi per particolari iniziative è indicato dalla delega con la locuzione «stabilire ed applicare», tratta dall'art. 119, comma 2, Cost., che la utilizza in modo indifferenziato per designare tanto le potestà normative delle Regioni, quanto i poteri amministrativi degli Enti locali in materia di tributi propri. Al di là della necessità, subito evidenziata da tutti i commentatori della norma costituzionale, di interpretare l'espressione «stabilire e applicare» in modo differenziato rispettivamente per Regioni ed Enti locali, si può subito osservare che la soluzione adottata della legge delega, escludendo per tali enti ogni facoltà di «attivazione» per i tributi propri diversi da quelli di scopo, fa un'applicazione riduttiva della citata norma costituzionale. E invero, potrebbe forse dubitarsi della

legittimità della legge delega laddove esclude che per i tributi propri diversi dai tributi di scopo sia data a Province e Comuni la facoltà di «attivarli» e applicarli, poiché l'art. 119, comma 2, non introduce sotto questo profilo distinzioni tra tipologie di tributi ovvero tra le loro diverse finalità di finanziamento. È possibile al riguardo ritenere che per quanto concerne i tributi propri destinati a finanziare le funzioni fondamentali – il tributo immobiliare comunale e il tributo provinciale sul trasporto su gomma – il sistema costituzionale non solo assegni allo stato l'onere del finanziamento e quindi la relativa potestà normativa, ma escluda anche, coerentemente, ogni scelta degli Enti locali sulla attivazione di tali tributi. Meno giustificabile appare invece questa esclusione per i tributi destinati a finanziare le funzioni non fondamentali.

Anche per i tributi degli Enti locali la delega esplicita invece la relazione intercorrente tra funzioni e relativi finanziamenti, nei principi recati dall'art. 12 in tema di coordinamento e di autonomia di entrata e di spesa degli enti locali. E infatti, ai sensi dell'art. 12, comma 1, lett. *b)*, il legislatore delegato dovrà definire le modalità con cui le spese dei Comuni relative alle funzioni fondamentali di cui si è detto sono «prioritariamente» finanziate da una o più delle seguenti fonti: compartecipazione all'Iva e all'Irpef e un tributo proprio immobiliare. Analogamente, per quanto concerne le funzioni fondamentali provinciali, è previsto che esse siano «prioritariamente» finanziate dai tributi propri «il cui presupposto è connesso al trasporto su gomma», nonché dalla compartecipazione a un tributo erariale. Questi due «nuovi» tributi propri rispettivamente di Comuni e Province saranno istituiti da norme statali; la legge delega, come si osserverà oltre, ne individua in questo modo piuttosto indiretto l'oggetto, dando anche mandato per la loro istituzione al legislatore delegato.

1.3. *Principi generali*

Completano il quadro qui sommariamente delineato alcuni dei «principi generali» individuati dall'art. 2, tra i quali si possono annoverare, per quanto interessa i tributi propri (e le addizionali ai tributi erariali), la «salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio della progressività del sistema tributario e rispetto del principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche» (lett. *l)*), la «esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo

presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale» (lett. *o)*); la «tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; continenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri» (lett. *p)*); la «esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo» e, ove tali interventi siano effettuati dallo Stato e comportino per Regioni o Enti locali un minore gettito, l'obbligo di «contestuale adozione di misure per la completa compensazione» (lett. *t)*); la «riduzione della imposizione fiscale statale in misura corrispondente alla più ampia autonomia di entrata delle regioni» (lett. *ee)*); la «territorialità dei tributi regionali e locali» (lett. *hh)*).

2. *I criteri di ripartizione della potestà normativa tra Stato e Regioni.*

2.1. *Le linee di fondo delle scelte della legge delega*

Dal quadro normativo sopra delineato emerge un sistema in cui, con riferimento sia ai tributi propri regionali che a quelli propri degli Enti locali, le competenze dello Stato concorrono con quelle della Regione.

Per i tributi regionali viene recepita la distinzione, emersa dalla giurisprudenza costituzionale[1], tra i tributi propri regolati da leggi statali (tributi propri derivati) e tributi propri in senso stretto, riconoscendo comunque alle Regioni sui tributi derivati un certo margine di autonomia (che era stato escluso dalla Corte costituzionale in mancanza della legge contenente i principi di coordinamento) in attuazione del nuovo dettato costituzionale. Come si vedrà meglio oltre, dal sistema della delega emerge che alla differente competenza normativa si accompagnano anche, per quanto attiene alle competenze regionali, limiti sulla natura e sull'oggetto dei tributi propri in senso stretto.

Con riferimento ai tributi locali viene disegnato un sistema bilivello (in cui cioè la potestà normativa viene esercitata o dallo Stato, o dalla Regione, e il potere regolamentare dall'Ente locale) e mai a tre livelli, escludendosi quindi un intervento normativo sia dello Stato

[1] Sull'argomento, tra gli altri, si veda A. F. 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, 21.

che della rRgione, in progressivo dettaglio della disciplina del medesimo tributo locale. La separazione tra i rispettivi ambiti normativi è confermata dall'esclusione del potere della Regione di intervenire sulle basi imponibili e sulle aliquote di tributi che non siano del proprio livello di governo.

La fondamentale linea di ripartizione della competenza tra Stato e Regioni in materia di tributi propri è costituita dal principio della «riserva di presupposto», per il quale le Regioni possono istituire tributi propri, per sé e per gli Enti locali, solo se gravanti su presupposti non già assoggettati a imposizione sulla base di una legge statale, istitutiva sia di un tributo erariale, sia di un tributo regionale o locale di fonte normativa statale. E invero, che la Regione non potesse «appropriarsi», per istituire tributi propri, di presupposti di tributi erariali vigenti si poteva già desumere, secondo la prevalente dottrina[2], dai principi di territorialità, correlazione e continenza, immanenti nella nuova formulazione del Titolo V della Costituzione, così come dalla competenza esclusiva dello Stato sul sistema tributario erariale (art. 117, comma 2, lett. *e)*, Cost.) e dalla necessità di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso secondo criteri di razionalità e semplificazione (art. 117, comma 3 e 119, comma 2 Cost.). Così come appare una scelta imposta dalla destinazione del gettito al finanziamento delle funzioni fondamentali delle Regioni che lo Stato possa istituire tributi regionali derivati e che mantenga la potestà normativa su quelli regionali e locali già esistenti.

Dati questi punti fermi, si offrivano tuttavia almeno due diverse opzioni per l'attuazione del federalismo fiscale.

2.2. *La «riserva di presupposto» in favore dello Stato*

Come per molti altri principi fissati dalla delega, anche su questo punto la primaria fonte di ispirazione è stata senz'altro l'interpretazione data dalla giurisprudenza costituzionale all'art. 119 Cost. La delega ha infatti trasfuso in una disciplina destinata a valere a regime il criterio interpretativo adottato dalla Corte costituzionale[3] per il

[2] F. Gallo, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni e Enti locali*, in «Rass. Trib.», 2002, 6, p. 2007; A. Giovanardi, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Giuffrè, Milano 2005; A. Di Pietro, *Federalismo a devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in «Rass. Trib.», 2006, p. 245.

[3] E. De Mita, *Le basi costituzionali del «federalismo fiscale»*, Giuffrè, Milano 2009; 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 e C. Berliri, Esi, Napoli 2006, p. 477.

periodo «transitorio» intercorrente tra l'entrata in vigore della riforma del Titolo V e l'attuazione dell'art. 119 mediante la legge sui principi fondamentali. Criterio autorevolmente definito «molto prudente» e tale da ridurre «a ben poca cosa» la potestà impositiva delle Regioni[4]. Ne risulta, inevitabilmente, un'impostazione accentuatamente centralista e conservatrice dell'impianto della delega.

Il criterio adottato dalla l. n. 42/2009 può infatti definirsi di carattere meramente «temporale» (C. Cost. n. 102/2008): la «occupazione» di un presupposto impositivo da parte della legge statale – sia se relativo a un tributo erariale, sia se relativo a un tributo proprio degli Enti locali o a un tributo proprio derivato delle Regioni – sottrae questo presupposto alla potestà impositiva delle Regioni, e non può dunque più essere da queste utilizzato, né per i tributi propri, né per quelli da attribuire a Comuni e Province. Questo principio, nell'ottica della conservazione dello *status quo* fatta propria dalla Corte costituzionale, «fotografava» il sistema esistente: e infatti esso si basava sul presupposto che – in assenza della legge sui principi fondamentali di coordinamento, ritenuta necessaria – non era consentito alle Regioni di modificare le norme dello Stato che regolano tributi il cui gettito è a esse devoluto, al di fuori di quanto espressamente consentito dal legislatore statale. Nulla escludeva, tuttavia – e anzi, la costante precisazione della Corte sul carattere transitorio di questa regola in qualche modo presupponeva – che i principi fondamentali di coordinamento disponessero diversamente: ad esempio, riservando alla competenza delle Regioni un'area oggettivamente definita di presupposti, sottratti alla competenza statale.

Questa ipotetica riserva tipologica in favore delle Regioni è stata ritenuta da una parte della dottrina eccessivamente limitativa dell'autonomia regionale[5]. Va peraltro rilevato che in tale ottica si riponeva piuttosto la garanzia per l'autonomia regionale nell'asserita – e dimostrata – impossibilità che lo Stato a regime espandesse *ad libitum* (come sostanzialmente consentito dai principi elaborati dalla giurisprudenza costituzionale con riferimento al periodo «transitorio») la pro-

[4] F. Gallo, *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in «Giur. Comm.», 1, 2009, p. 553.

[5] Giovanardi, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali* cit., Id., *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. 1424. In senso favorevole di veda, invece, M. Basilavecchia, *Tra autonomia e autoritatività: consenso tra enti impositori e sistema tributario*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Giuffrè, Milano 2007.

pria attività creatrice di nuovi tributi, conseguentemente comprimendo l'autonomia regionale. Una volta che proprio quest'ultima sembra essere la scelta a regime, l'indicazione dei tributi o delle aree di tributi «riservati» alle Regioni avrebbe potuto essere rivalutata in funzione garantista.

Si è invece deciso di generalizzare e di adottare a regime il criterio temporale della «riserva di presupposto»; criterio che ora evidentemente non sarà più di tipo statico come è stato finora – cioè destinato ad arginare, escludendolo, l'esercizio dell'autonomia delle Regioni su tributi già disciplinati dalla legge statale – ma assumerà caratteristiche dinamiche, con possibili forme progressive di «occupazione» dei presupposti «liberi» da parte dello Stato e conseguente loro sottrazione alla potenziale esplicazione dell'autonomia impositiva regionale. Né, d'altra parte, sembrerebbe essere di ostacolo a una tale progressiva occupazione il fatto che secondo l'art. 119, IV comma, Cost. le risorse proprie delle Regioni e degli Enti locali debbono consentire di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite. E infatti, a tale finanziamento concorrono anche altre tipologie di entrate manovrabili dallo Stato, e cioè la compartecipazione e il fondo perequativo, che soccorrerebbero al finanziamento in caso di carenza dei tributi propri.

Alla «riserva di presupposto» di carattere temporale, come si vedrà oltre, potrebbero aggiungersi anche dei limiti «ontologici», valevoli solo per le Regioni e non pure per lo Stato, sulla tipologia di presupposti utilizzabili per creare nuovi tributi (che siano tributi propri regionali oppure tributi degli enti locali). Inoltre, mentre la potestà normativa regionale è limitata anche dai principi di territorialità e continenza (art. 2, lett. *p)*), quella statale non è vincolata (né ovviamente dal principio di territorialità, né) dal principio di continenza, in ragione del fatto che le entrate statali servono anche a finanziare le funzioni fondamentali delle Regioni e degli Enti locali.

Considerando tutto ciò, si comprende allora come l'autonomia impositiva delle Regioni garantita dall'art. 119, comma 2, Cost., risulti particolarmente limitata. Se è vero, infatti, che esistono oggettivi fondamenti costituzionali della «riserva di presupposto», non appare invece necessitato il modo in cui il potenziale conflitto Stato-Regioni è stato composto.

La scelta su questo punto, dunque, non è stata tanto quella di attuare il coordinamento del sistema tributario *ex* art. 117, comma 2,

Cost., dettando i relativi principi fondamentali, quanto appunto quella di delimitare i rispettivi ambiti di potestà normativa dello Stato e delle Regioni[6], con netta prevalenza di quella statale.

Potrebbe osservarsi, al riguardo, che la caratteristica dinamica del sistema della «riserva di presupposto» potrebbe risolversi anche a favore delle Regioni. Non può essere escluso, infatti, che lo Stato «abbandoni» un presupposto – anche in ossequio al principio della riduzione dell'imposizione fiscale statale in misura corrispondente alla più ampia autonomia delle regioni (art. 2, lett. *ee)*) – lasciandolo quindi alla possibile esplicazione dell'autonomia regionale. Anche in questo caso, tuttavia, potrebbe ritenersi operante una preclusione di carattere generale laddove il presupposto «abbandonato» non risulti appropriabile dalla fiscalità locale in ragione della sua natura e dei vincoli di territorialità e continenza[7] (in questi termini, con riferimento. Oppure, potrebbe operare una preclusione di carattere specifico, sul modello già utilizzato dalla legge delega laddove ha escluso che il nuovo tributo immobiliare dei Comuni (benché di fonte normativa statale) possa colpire anche il presupposto dell'abrogata Ici sulla «prima casa».

2.3. Le definizioni delle potestà normative.

2.3.1. Piuttosto variegata è la terminologia impiegata dal legislatore per definire la potestà normativa di Stato e Regioni, nonché per individuare i poteri degli Enti locali in materia tributaria; in effetti, se a tale varietà di termini corrispondesse una reale diversità di significati, il quadro interpretativo apparirebbe ancora più complesso di quanto già non sembri.

La legge utilizza il termine «istituire» con riferimento alle competenze dello Stato e delle Regioni riguardo, rispettivamente, ai tributi regionali derivati ed ai tributi regionali propri in senso stretto (art. 2, lett. *q)*, art. 7, comma 1, lett. *b)*). Si noti che questo termine non coincide con quello impiegato nell'art. 119, II comma, Cost., per il quale le Regioni (nonché gli Enti locali) «stabiliscono ed applicano» tributi ed entrate propri. Si vedrà poi in che senso il delegante ha

[6] Gallo, *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario* cit.

[7] In questi termini, con riferimento all'Irap, si veda R. Schiavolin, *Irap, federalismo fiscale, principio di correlazione*, in «Fed. Fisc.», 2008, p. 27.

inteso quest'ultima espressione, ma si può fin d'ora rilevare che la scelta semantica della delega risponde a una corretta distinzione concettuale, dal momento che non si può, sotto questo aspetto, accomunare – come invece fa l'art. 119, comma 2 – enti che possiedono ed enti che sono privi di potestà normativa, come le Regioni da un lato e gli altri Enti locali dall'altro.

Per i tributi regionali propri in senso stretto, il termine «istituire» non sembra poter dar adito a dubbi interpretativi, anche se esso viene impiegato in modo del tutto difforme rispetto al suo significato corrente nel previgente assetto costituzionale[8]. E infatti, per tali tributi la disciplina è interamente di fonte regionale e la Regione è anche l'ente chiamato ad applicarla, nonché è ovviamente il destinatario del gettito. Pertanto, la portata della «istituzione» discende direttamente dall'art. 23 Cost. e comporta la necessaria individuazione degli elementi fondamentali del tributo (cioè, secondo l'interpretazione corrente, presupposto, soggetti passivi, base imponibile e criteri per la determinazione della misura dell'imposta, essendo rimessi gli altri elementi della disciplina comunque alla Regione, ma eventualmente a fonti normative secondarie).

Per quanto concerne i tributi regionali derivati, il significato del termine «istituire» dovrebbe essere il medesimo, riferito però stavolta alla legge statale: questa dunque ha il compito di fissare, oltre ai suddetti elementi fondamentali, anche i criteri in base ai quali le Regioni possono, con proprie leggi, modificare le aliquote e disporre esenzioni, deduzioni e detrazioni (art. 7, comma 1, lett. *c)*). Essendo i tributi propri derivati destinati a finanziare lo svolgimento delle funzioni fondamentali, non può essere lasciata alla Regione la facoltà di decidere se «attivare» o meno il tributo (ovvero «stabilire ed applicare» il tributo, secondo il senso dato dalla legge delega a questa espressione) sul proprio territorio; la discrezionalità della Regione appare conseguentemente limitata agli aspetti suddetti. La legge delega non sembra perciò porsi nell'ottica di chi aveva sostenuto[9] – con riferimento alla riserva di legge nei rapporti Regioni-Comuni, ma con un ragionamento riferibile in astratto e a maggior ragione anche ai rapporti Stato-Regioni – che il principio di riserva di legge andrebbe temperato per salvaguardare l'autonomia dell'ente destinatario del gettito

[8] F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in «Rass. Trib.», 2002, p. 585; Giovanardi, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali* cit.

[9] Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione* cit.

Infine, il termine «istituisce», nel significato e con la funzione illustrati, è utilizzato anche con riferimento alla competenza delle Regioni sui tributi propri comunali e provinciali (art. 12, comma 1, lett. *g)*). Tali tributi dovranno essere «nuovi», e soggiacere al principio generale della «riserva di presupposto» in favore dello Stato. La stessa norma prevede che la legge regionale debba «specificare gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali». Ragionando in termini generali sull'applicazione del principio di riserva di legge, dovrebbe ritenersi che nell'autonomia da riconoscere agli Enti locali possa rientrare anche l'attribuzione del potere di «attivare» o meno questi tributi secondo le scelte degli Enti medesimi in ordine all'esercizio e al finanziamento delle proprie funzioni. E infatti, come si è detto, l'art. 23 Cost. si limita a richiedere l'individuazione degli elementi fondamentali del tributo. Non sembra che a tal proposito possa obiettarsi che il potere di «attivazione» è attribuito dalla delega agli Enti locali solo per i tributi di scopo (si veda oltre). Questi ultimi infatti dovranno essere istituiti dal legislatore statale, ed è per questo che la delega si preoccupa di fissare fin da subito gli ambiti di autonomia degli Enti locali, senza che a tale espressa previsione debba darsi il significato di escludere che le Regioni possono attribuire agli Enti locali il medesimo potere sui tributi propri di fonte regionale. E del resto, nonostante la più volte rilevata confusione terminologica tanto dell'art. 119, II comma, Cost., quanto della delega, non va dimenticato che la norma costituzionale, mettendo sullo stesso piano nominale l'autonomia impositiva delle Regioni e quella degli Enti locali, autorizza – se non impone – una lettura dei principi di coordinamento che tuteli al massimo grado l'autonomia di questi ultimi.

2.3.2. Il quadro terminologico complica nell'art. 12, in cui si prevede in primo luogo che la legge statale «individua» i tributi propri di Comuni e Province (comma 1, lett. *a)*). Perché «individua» e non «istituisce»? Forse perché potrebbero non essere tributi creati *ex novo*, ma essere anche derivanti dalla trasformazione di tributi esistenti, o essere *tout court* tributi (o parti di tributi) erariali già esistenti. Qui comunque il significato è chiarito da una precisazione che ricalca il principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. e che, come si è visto *retro*, non è superflua, poiché appare diretta a escludere un intervento regionale nell'istituzione di tributi propri degli Enti locali di fonte statale. La norma precisa dunque che la «individuazione» consiste nella definizione degli elementi fondamentali del tributo: i pre-

supposti, i soggetti passivi, le basi imponibili e, garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote. Ma, essendo questa la «individuazione», non si vede allora in che cosa possa differire dalla «istituzione».

La competenza dello Stato in questione ha naturalmente carattere permanente, e infatti l'attribuzione della potestà di individuare tali tributi è un criterio direttivo che dovrà essere attuato dal legislatore delegato e che riserverà dunque a regime allo Stato tale competenza, salva la residuale competenza delle Regioni di istituire tributi degli Enti locali osservando la «riserva di presupposto».

2.3.3. Passando dalla delega sui criteri di ripartizione della competenza alla delega a istituire nuovi tributi, si può osservare che nella l. n. 42/2009 manca in proposito qualsiasi criterio direttivo specifico[10].

Proprio per ovviare all'astrattezza della delega, è stato aggiunto in un secondo momento al testo del d.d.l. la specifica indicazione di due tributi «nominati» mediante la sola individuazione (peraltro molto sommaria) del relativo presupposto (o meglio dell'oggetto), e cioè il tributo immobiliare e quello connesso al trasporto su gomma, rispettivamente da attribuire a Comuni e Province (art. 12, comma 1, lett. *b)* e *c)*). L'istituzione di questi tributi è prevista solo in modo indiretto, tramite la loro indicazione quali fonti di finanziamento delle funzioni fondamentali di Comuni e Province, e la relativa delega – se di delega effettivamente vuole trattarsi – appare comunque priva di un'indicazione per quanto sommaria degli altri elementi costitutivi. È possibile che a tale mancata indicazione possa ovviarsi con l'ausilio dei principi di correlazione, continenza e territorialità, ma resta il dubbio che, nonostante l'integrazione apportata al d.d.l., il legislatore delegato non possa direttamente disporre la loro istituzione per difetto di idonea delega. Si tratta in effetti di una questione la cui soluzione appare assai opinabile perché, trattandosi di legge di delega, l'individuazione degli elementi fondamentali del tributo richiesta dall'art. 23 Cost. va mediata *ex* art. 76 Cost. con la sufficienza dell'indicazione dei principi e criteri direttivi[11]. Ne deriva che, per non vanificare nessuno dei due indicati precetti costituzionali, in questa materia i principi direttivi dovrebbero essere più analitici di quanto non sia sufficiente per le materie

[10] L. Tosi, *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario*, in «Riv. Dir. Trib.», 2009, p. 941.

[11] A. Fedele, *Art. 23 Cost.*, in *Commentario della Costituzione* a cura di G. Branca, Bologna-Roma 1978.

non coperte da riserva di legge, ma non (necessariamente) così analitici da indicare in dettaglio gli elementi fondamentali del tributo e da elidere in questo modo qualsiasi funzione del legislatore delegato. Non si può non rilevare tuttavia, a questo proposito, che l'orientamento della Corte costituzionale avalla una notevolissima espansione del potere legislativo delegato in sostanziale disapplicazione dell'art. 76 Cost. e questo orientamento non può non riflettersi in una corrispondente svalutazione della riserva di legge *ex* art. 23 Cost. quando la delega riguardi materie oggetto di riserva[12].

Ancora con riferimento ai nuovi tributi locali, e in particolare ai tributi di scopo, una delega per la loro istituzione sembrerebbe essere contenuta nell'art. 12, lett. *d)*, per il quale i decreti di attuazione debbono prevedere la «disciplina di uno o più tributi propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli ed applicarli in riferimento a particolari scopi». Analoga previsione riguarda i tributi propri provinciali (art. 12, comma 1, lett. *e)*). La terminologia utilizzata dal principio di delega sembrerebbe prescrivere al legislatore delegato di individuare esso stesso la disciplina di questi tributi propri: tuttavia, ciò non sembra in concreto possibile, mancando qualsiasi indicazione al riguardo da parte del delegante che possa soddisfare i requisiti di cui gli artt. 23 e 76 Cost., anche intesi nella loro più riduttiva accezione. È dunque da ritenersi che per l'istituzione di questi tributi di scopo debba provvedere il Parlamento, e non il legislatore delegato.

2.3.4. Da sottolineare infine, sempre con riferimento ai tributi di scopo, l'espresso richiamo da parte della legge delega alla formula dell'art. 119, comma 2, Cost. – «stabiliscono e applicano» – e alla valorizzazione dell'autonomia tributaria degli Enti locali che si traduce nella facoltà di «attivazione» di questi tributi da parte di Comuni e Province per il finanziamento di particolari scopi: si tratta, nella sostanza, di una riedizione dell'esistente tributo comunale di scopo. Come si è già osservato, il fatto che solo in questo caso la delega preveda che sia attribuita tale facoltà non dovrebbe far escludere che le regioni possano attribuire una analoga facoltà agli Enti locali con riferimento agli altri tributi propri disciplinati appunto dalla legge regionale.

[12] Ambrosi, *I limiti posti dagli artt. 23 e 76 della Costituzione: questioni vecchie e nuove*, in *Atti della quarta versione del Seminario permanente di Etica e Democrazia fiscale*, Roma 2003.

3. *Il fondamento costituzionale della «riserva di presupposto» e del divieto di doppia imposizione.*

Come si è già evidenziato, dopo l'entrata in vigore del nuovo Titolo V e in assenza delle norme di coordinamento, era opinione diffusa nella dottrina che i principi desumibili dal dettato costituzionale, escludono che le Regioni abbiano la competenza di creare nuove imposte aventi gli stessi presupporti di tributi erariali già esistenti, riservati alla potestà statale dall'art. 117, comma II, lett. *e)* Cost.[13]. Questa opinione non sembra invece condivisa dalla Corte costituzionale, la quale in più occasioni (e da ultimo nella sent. n. 102/2008) ha affermato che il divieto delle Regioni di istituire tributi propri aventi gli stessi presupposti di tributi erariali esiste solo fino a quando non saranno emanate le norme di coordinamento. Appare evidente, in proposito, che se nel pensiero della Corte questo divieto discendesse direttamente dalla Costituzione nessuna normazione di principio potrebbe, anche volendolo, derogarvi. È dunque comprensibile che la legge delega abbia inteso dettare, o almeno ribadire, questo divieto, attraverso sia la «riserva di presupposto», sia il principio generale che vieta la doppia imposizione sullo stesso presupposto, salve le addizionali statali e regionali (art. 2, lett. *o)*). Ed è appena il caso di rilevare che altro è ritenere corretta l'indicazione espressa del principio di riserva, altro è ritenere corretta l'impostazione della delega che sembra consentire allo Stato la progressiva occupazione, senza limiti, di presupposti sottraendoli all'autonomia regionale in virtù della riserva, come si è osservato *retro*.

Esiste senza dubbio una contiguità tra la «riserva di presupposto» e il divieto di doppia imposizione, poiché la riserva esclude che sulla medesima manifestazione di capacità contributiva insista sia un'imposizione regolata dalla legge statale che un'imposizione regolata da una legge regionale, così come il divieto di doppia imposizione vale senz'altro a evitare che la Regione assoggetti a un'imposizione propria un presupposto già colpito da un'imposta erariale. Ci si deve però chiedere se il divieto di doppia imposizione non svolga anche una funzione più ampia di quella ora indicata, che vede operare il principio – ancora una volta – «a senso unico», e cioè come limite alla potestà impositiva regionale.

[13] Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione* cit.; Di Pietro, *Federalismo a devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali* cit.

Sembra ragionare in questi termini chi ha evidenziato che tale divieto, per la sua portata e la sua collocazione tra i principi generali di delega, è da ricondurre ai veri e propri principi di coordinamento, mentre la «riserva di presupposto» è solo destinata a disegnare i rispettivi ambiti di autonomia di Stato e Regioni[14]. Se così è, dovrebbe ritenersi che il divieto di doppia imposizione sia biunivoco, e valga quindi non solo per il legislatore regionale, ma anche per quello statale, introducendo per quest'ultimo un limite che gli altri principi – e in particolare la «riserva di presupposto» – non pongono, e cioè quello di non occupare a sua volta presupposti già assoggettati a imposizione dalle Regioni con tributi propri. D'altra parte, può ben ritenersi che il divieto di doppia imposizione sia espressione di principi fondamentali già ritraibili dal Titolo V e cioè quelli di razionalità, semplificazione e unitarietà della finanza pubblica; se così è, sembra evidente che esso debba essere di carattere assoluto così come lo sono tali principi, e quindi debba valere tanto per le Regioni, quanto per lo Stato. La ipotizzata diretta riconducibilità del divieto in questione agli indicati principi costituzionali e la sua qualificazione come canone di coordinamento consente di dare al principio concreta efficacia precettiva anche per lo Stato. Efficacia che invece non sembra possa di per sé discendere dalla sua inclusione nei principi di delega.

E se è vero che tra limiti espressi e limiti impliciti la potestà impositiva delle Regioni non avrà probabilmente molti campi per esplicarsi, è anche vero che l'elevato numero delle Regioni potrebbe produrre un corrispondentemente elevato numero di nuovi tributi (basti pensare, anche se con riferimento a un diverso ambito di autonomia impositiva, alla creatività dimostrata dalla Sardegna) e quindi un rapido esaurimento di ogni nuovo ragionevole presupposto a disposizione dello Stato per istituire i tributi erariali, per quelli derivati regionali e per quelli propri degli Enti locali. Operando nel senso detto il divieto di doppia imposizione, la «occupazione» di un presupposto da parte di una Regione lo sottrarrebbe definitivamente allo Stato e lo renderebbe disponibile anche per le altre Regioni. Se poi si ritenesse – come sembra – che al contrario delle Regioni lo Stato non ha limiti di carattere ontologico nell'individuare nuovi presupposti impositivi e che quindi potrebbe assoggettare a tributi erariali anche presupposti oggettivamente locali, questo meccanismo nel tempo

[14] Gallo, *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario* cit.

potrebbe sottrargli molti dei presupposti che hanno le caratteristiche oggettive dei presupposti dei tributi locali (si veda par. 5), così da ristabilire sotto questo profilo una sorta di equilibrio

È il caso di rilevare, al riguardo, che il divieto di doppia imposizione stabilito dalla legge delega è sostanzialmente differente da quello finora noto all'ordinamento tributario e codificato nell'art. 163 TUIR. Diverso quanto ad ambito applicativo, perché il principio contenuto nel TUIR vieta di tassare due volte il medesimo presupposto – cioè la medesima concreta manifestazione di ricchezza assunta dal legislatore quale manifestazione di capacità contributiva –, anche in capo a soggetti diversi, nell'ambito della stessa imposta; invece nella legge delega il principio è riferito a due ipotetiche diverse imposte, espressione di autonomia impositiva di differenti livelli di governo, gravanti sul medesimo presupposto. Diverso anche quanto a portata, poiché nel sistema del TUIR viene in genere attribuita a esso una funzione di carattere non sostanziale, ma limitata all'accertamento e soprattutto collegata inscindibilmente al profilo soggettivo, esprimendo l'esigenza di non colpire due diversi soggetti in relazione a un unico presupposto; invece, attraverso la previsione di uno specifico principio di coordinamento, il divieto di doppia imposizione viene ad assumere nel sistema del federalismo fiscale una valenza sostanziale, e una rilevanza costituzionale non già quale espressione del principio di capacità contributiva[15], ma quale espressione dei principi che informano il Titolo V.

4. *Il concetto di «presupposto» nella legge delega.*

Naturalmente, tanto la «riserva di presupposto», quanto il divieto di doppia imposizione sul medesimo presupposto pongono il tema dell'individuazione del concetto di presupposto. In prima battuta dovrebbe darsi per assodato che di doppia imposizione si parli sotto il profilo giuridico, risultando altrimenti – e cioè intendendo la doppia imposizione nel senso di doppia tassazione della stessa grandezza economica – il divieto di eccessiva ampiezza e indeterminazione. Del resto se esiste – come sembra – almeno un'area di sovrapposizione tra questo divieto e la «riserva di presupposto» a fa-

[15] Si veda per tutti D. Stevanato, *Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva*, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale* cit., p. 69.

vore dello Stato, dovrebbe concludersi che uguale è la nozione di presupposto sottesa ai due principi. E non sembra dubbio che la Corte costituzionale, che ha enucleato dal sistema il principio di «riserva», intenda il presupposto in senso proprio giuridico. Così come pare da ascriversi alla volontà di precisare il senso tecnico-giuridico della delega la sostituzione del termine «base imponibile» contenuto nel d.d.l. con il termine «presupposto» nel testo definitivo.

Si noti, al riguardo, che intendere il divieto in senso giuridico, e dunque in senso più restrittivo, tutela l'ampiezza dell'autonomia regionale: e infatti, l'occupazione del presupposto da parte dello Stato e la sua conseguente sottrazione alla autonomia regionale dovrebbe appunto intendersi limitata al presupposto individuato nelle sue caratteristiche giuridiche.

Ciò detto, sembra tuttavia difficile negare che tanto la «riserva», quanto il divieto di doppia l'imposizione potranno essere forieri di rilevanti problemi applicativi, essendo evidente la difficoltà, perlomeno in alcuni casi (l'Irap ne è una prova eclatante), di individuare il presupposto giuridico di un'imposta, ovvero la manifestazione di capacità contributiva colpita da un tributo e di individuare conseguentemente le aree di non sovrapponibilità di tributi di fonte diversa.

Si può comunque osservare di primo acchito che – salve le considerazioni che si faranno subito oltre sulla possibile esistenza di limiti ontologici alla creazione di tributi propri in senso stretto di Regioni ed Enti locali – alcune rilevanti, classiche tipologie di presupposti non sono attualmente oggetto di tassazione da parte dello Stato, intendendo il presupposto in termini giuridici: possono farsi in proposito l'esempio delle imposte sul consumo e di quelle sul patrimonio (naturalmente su beni non già assoggettati a un tale tipo di imposizione). Basta però l'esempio delle imposte sul consumo per sollevare alcuni interrogativi sulla concreta possibilità di basarsi esclusivamente sul concetto giuridico di presupposto: e infatti, la stessa delega, nell'art. 7, comma 1, lett. *d)*, n. 1, prevede che le modalità di attribuzione alle Regioni dei tributi propri derivati e delle compartecipazioni ai tributi erariali, in base al principio di territorialità, avverrà tenendo conto del luogo del consumo «per i tributi aventi quale presupposto i consumi». Sembra qui evidente il riferimento all'Iva che, però, non è affatto giuridicamente – perlomeno secondo la Corte costituzionale – un'imposta sul consumo.

In definitiva, il nodale concetto di presupposto sembra tutt'altro che chiaramente desumibile dalla delega. Quantomeno si dovrà considerare, ai fini della sua definizione, anche la possibile sovrapposizione delle fonti di finanziamento regionale, tra compartecipazioni, tributi propri derivati e tributi propri in senso stretto.

5. *I tributi propri: competenza e presupposti.*

5.1. *Il concetto di tributo proprio in senso stretto per la Corte costituzionale e per la legge delega*

Venendo infine più specificamente a trattare delle caratteristiche dei tributi propri di Regioni ed Enti locali, si deve innanzitutto rilevare che sul punto, naturalmente prima dell'emanazione della delega, si è registrata una significativa evoluzione del pensiero della Corte costituzionale, la quale, nella recente sent. n. 102/2008, ha affermato che i tributi propri in senso stretto ricadono nell'ambito di applicazione dell'art. 117, comma 4, Cost., e quindi della competenza esclusiva delle Regioni. Ne deriva che queste hanno il potere di «stabilirli» (cioè di istituirli, nel linguaggio della delega) anche in mancanza di un'apposita legge statale di coordinamento, purché tali tributi – oltre a essere ovviamente in armonia con la Costituzione – «rispettino ugualmente i principi dell'ordinamento tributario, ancorché solo "incorporati", per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato». Nel pensiero della Corte, tuttavia, «l'esercizio del potere esclusivo delle Regioni di autodeterminazione del prelievo è ristretto a quella limitata ipotesi di tributi, per la maggior parte "di scopo" o "corrispettivi", aventi presupposti diversi da quelli degli esistenti tributi statali».

Poiché l'art. 119, II comma, Cost., prevede che i tributi propri delle Regioni siano stabiliti in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (facendo nella specifica materia un riferimento a detti principi che manca nell'art. 117, comma 4), sembrerebbe che per la Corte (come indicato anche dal richiamo alla propria sent. n. 282/2002) questi principi siano appunto, per i tributi propri in senso stretto, quelli desumibili dall'ordinamento fiscale, anche se non contenuti in una legge di principi. In sostanza, integrando l'interpretazione dell'art. 117, comma 4 e dell'art. 119, comma 2, sembrerebbe alternativa-

mente che: o l'art. 119, II comma, riguarda solo i tributi propri in senso stretto e non anche quelli derivati, e i principi di coordinamento da esso richiamati rispondono a un concetto diverso da quello valevole per i tributi propri derivati, soggetti al coordinamento di cui all'art. 117, comma 3 (come interpretato dalla stessa Corte Costituzionale); ovvero, l'art. 119, comma 2 riguarda, come espressione di autonomia finanziaria, tanto i tributi propri in senso stretto, quanto quelli derivati, e allora il richiamo ai principi di coordinamento nell'art. 119, comma 2, va inteso in modo differente per gli uni e per gli altri, in virtù dell'interazione rispettivamente con il comma 4 e 3 dell'art. 117.

Per delimitare l'oggetto della potestà autonoma delle Regioni, e dunque per individuare i tributi propri in senso stretto, la Corte costituzionale ha dovuto fornire un criterio identificativo di tipo generale, peraltro temperato con l'uso di un'espressione di carattere non assoluto («per la maggior parte»): si deve cioè trattare di tributi «di scopo» o «corrispettivi» (con altre terminologie, «commutativi» ovvero «paracommutativi»). Questo concetto è stato quasi letteralmente ripreso, anche per quanto concerne il carattere non assoluto, dalla delega, che nell'art. 2, lett. *p)* prevede la «tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; continenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri».

Si tratta, nell'uno e nell'altro caso, dell'espressione di orientamenti che erano venuti maturando sin dalle prime riflessioni in materia di federalismo fiscale, essendone uno dei principali fondamenti proprio la responsabilizzazione delle autonomie locali nello svolgimento delle rispettive funzioni e nella conseguente spesa attraverso la manovrabilità del gettito fiscale e l'assunzione delle relative responsabilità politiche. Tuttavia, mentre nell'impostazione della Corte costituzionale, relativa al periodo «transitorio», l'individuazione di un'area riservata alla potestà impositiva autonoma delle Regioni sembrava diretta a liberare tale potestà dal vincolo costituito dalla perdurante mancata emanazione delle norme di coordinamento, nel sistema della delega quest'area riservata è divenuta un vincolo all'esplicazione dell'autonomia che non sembrerebbe trovare rispondenza in un simmetrico vincolo dello Stato a non appropriarsi di presupposti correlati al beneficio connesso alle funzioni esercitate sul

territorio, così sottraendoli alla autonomia regionale. E invero, non risulta dai principi di coordinamento recati dalla delega che un tale limite espresso allo Stato sia sottoposto, sebbene esso possa trovare fondamento, come è stato osservato, tanto nella salvaguardia dell'autonomia impositiva di Regioni ed Enti locali[16], quanto negli artt. 3 e 53 Cost., alla luce del Titolo V Cost.[17].

Il riferimento alla corrispondenza tra responsabilità finanziaria ed amministrativa nell'art. 2, lett. *p)* sembra indicare che questi principi non riguardano solo i tributi propri in senso stretto e non anche i tributi propri derivati delle Regioni, che come si è visto sono destinati a finanziare le funzioni fondamentali e che, soprattutto, sono disciplinati da fonte statale. I tributi propri derivati non devono quindi necessariamente fondarsi sul principio del beneficio, poiché per essi, così come per le compartecipazioni ai tributi erariali, appare sufficiente il collegamento con il territorio: la attribuzione o la ripartizione di un tributo avvengono infatti sulla base di un mero collegamento territoriale, dato dalla localizzazione di uno degli elementi fondamentali (presupposto o oggetto, soggetto passivo, elementi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile). Si intende dire, con ciò, che non è necessario che i tributi in questione abbiano le caratteristiche – sia pure non ben definite, come si vedrà oltre – dei tributi fondati sul principio del beneficio, benché considerazioni sui benefici ritraibili dai soggetti passivi possano non essere estranee all'istituzione del tributo, ovvero alla ripartizione di un tributo erariale ai fini della compartecipazione.

5.2. *I tributi propri degli Enti locali istituiti dallo Stato*

Per gli stessi motivi sopra illustrati, il principio del beneficio non deve necessariamente ispirare i tributi degli Enti locali istituiti dallo Stato, anche mediante trasformazione di tributi esistenti, e tra questi il nuovo tributo immobiliare comunale ad il nuovo tributo provinciale il cui presupposto sarà «connesso al trasporto su gomma», di cui il legislatore dovrà dotare gli Enti locali. Per quanto naturalmente non possa escludersi che il legislatore delegato scelga di far emergere nel presupposto di questi tributi profili collegati al be-

[16] Giovanardi, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali* cit.

[17] L. Perrone, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in «Riv. Dir. Trib.», 2004, p. 1173.

neficio, la individuazione di caratteristiche di collegamento territoriale pare sufficiente.

Ne consegue che potrebbero attribuirsi (art. 12, comma 1, lett. *a*)) in questo ambito ai Comuni e alle Province anche parti di tributi ora erariali e di tipo non corrispettivo, e ad esempio: per il tributo comunale, l'Irpef sui redditi fondiari o comunque di fonte immobiliare per il tributo provinciale, un'imposta patrimoniale come il «bollo auto». Naturalmente, l'eventuale attribuzione agli Enti locali di «parti» del presupposto dell'Irpef imporrebbe di sottrarre tali redditi all'imposizione progressiva. Come si è già ricordato, uno dei principi generali della delega prescrive però la non alterazione della progressività del sistema tributario. Obiettivo che appare piuttosto velleitario, non tanto e non solo in quanto già in termini generali la progressività del sistema è di per sé un concetto sfuggente quando è applicato quale parametro di costituzionalità di un singolo tributo, ma soprattutto perché la introduzione dei nuovi tributi locali di carattere necessariamente reale altera, si può dire per definizione, la progressività del sistema. Dovrebbe inoltre valutarsi la effettiva portata vincolante di questo principio per le Regioni alla luce delle affermazioni di C. Cost. n. 2/2006, per la quale invece «deve negarsi che la Costituzione stabilisca una riserva esclusiva di competenza legislativa dello Stato in tema di progressività dei tributi».

Nell'attribuire (sia pure nella forma indiretta che si è detto) la delega per l'istituzione del nuovo tributo comunale immobiliare, con una decisione dettata da evidenti esigenze politiche, è stato escluso che tale tributo possa colpire con un'imposta patrimoniale la «prima casa»; ciò in ragione del fatto che, come è ben noto, la «prima casa» è stata di recente sottratta alla applicazione dell'Ici. Questa esclusione può dare la misura dei possibili problemi applicativi dei principi dati dalla delega. E infatti, avendo lo stato già «abbandonato» questo presupposto e avendo qui ribadito di non volerlo occupare per attribuire risorse ai Comuni, l'imposizione patrimoniale sulla «prima casa» sembrerebbe divenuta disponibile – in applicazione del principio dinamico della «riserva di presupposto» – per le Regioni, per istituire tanto tributi propri, quanto tributi comunali. E difatti la norma in esame prevede solo, in termini positivi, che le spese dei Comuni per le funzioni fondamentali siano finanziate con un tributo immobiliare che esclude la tassazione patrimoniale della «prima casa», ma a ben vedere non pone alcun divieto a che tale spazio sia occupato dalla po-

testà impositiva delle Regioni (per le condizioni alle quali un tributo patrimoniale immobiliare può rispondere al principio del beneficio)[18]. Potestà che non risulta limitata espressamente e che probabilmente non potrebbe esserlo in base ai principi costituzionali come interpretati dalla Corte, trattandosi di tributi propri in senso stretto.

L'eventuale riconoscimento di quest'autonomia impositiva delle Regioni aprirebbe però un altro fronte assai problematico. E infatti, lo Stato, come consente l'art. 2, lett. *t)*, può intervenire su tributi di altri livelli di governo, purché compensi questi ultimi se dall'intervento derivano diminuzioni di gettito (a parità di funzioni). Ciò è stato fatto *ante litteram*, sulla base dei principi enucleati dalla Corte costituzionale, appunto per l'Ici sulla «prima casa». Ci si deve allora chiedere – con riferimento a questo caso specifico, ma anche in relazione a eventuali casi futuri che si potrebbero verificare a regime – se, qualora vi sia stata, come vi deve essere, compensazione, questa circostanza influisca o meno sulla appropriabilità da parte delle Regioni del presupposto dismesso dallo Stato. Non senza rilevare che una risposta positiva si risolverebbe in un'ulteriore limitazione dell'autonomia impositiva delle Regioni e dei relativi poteri degli Enti locali, che ovviamente non trova ristoro nel mero fenomeno finanziario delle compensazioni.

5.3. *Tributi propri in senso stretto, correlazione e beneficio*

Il principio del beneficio dovrebbe invece «tendenzialmente» ispirare i tributi propri in senso stretto delle Regioni, nonché quelli – che la delega non prende in considerazione in modo specifico – destinati a finanziare le funzioni non fondamentali di Comuni e Province. Tributi che sono peraltro i più importanti sotto il profilo dell'autonomia tutelata dalla Costituzione, perché destinati a finanziare quelle funzioni in cui è maggiore l'esplicazione dell'intervento e dell'indirizzo anche politico degli amministratori locali, e che per questo motivo non dovrebbero essere oggetto di norme particolarmente restrittive. Lo stesso principio dovrebbe anche informare i tributi di scopo comunali e provinciali (art. 12, lett. *d)* ed *e)*).

Ci si deve allora chiedere se effettivamente esista un concetto ontologico di tributo proprio, desumibile dal dettato costituzionale e/o

[18] Si veda G. Marini, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè, Milano 2000.

dalla legge delega, suscettibile di tradursi legittimamente in un limite all'autonomia regionale. Come si è visto, non si desume invece dalla costituzione o dalla delega che esista un concetto ontologico di tributo erariale: di qui la possibile asimmetria del sistema. Non vi è dubbio, evidentemente, sul fatto che l'autonomia impositiva delle Regioni e degli Enti locali, correlata al principio di responsabilità per le funzioni svolte, imponga particolari connotazioni dei tributi propri, riassumibili nella relazione con tali funzioni e quindi con materie sostanziali rimesse all'autonomia dell'ente (continenza), nonché nel collegamento con il territorio. Trattandosi di principi di coordinamento in senso stretto, essi valgono non solo a delimitare l'autonomia impositiva delle Regioni rispetto a quella dello Stato, ma anche a segnare la reciproca delimitazione delle potestà di ciascuna Regione rispetto alle altre, con il corollario del divieto di «esportazione» dei tributi. Il punto è però se dai principi di continenza e correlazione debba necessariamente trarsi il corollario che i tributi propri in senso stretto debbano essere connotati dal beneficio, cioè da un presupposto del quale costituisca parte integrante lo specifico vantaggio del soggetto passivo ritratto o ritraibile dalle funzioni esercitate dall'ente (in questo senso si era espressa l'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale). Non essendo possibile qui soffermarsi in termini generali sulla problematica relazione tra i ricordati principi, il criterio del beneficio e il principio di capacità contributiva, possono farsi in proposito due brevi considerazioni.

La prima è che – così come aveva fatto la Corte costituzionale – la delega indica la rispondenza dei tributi locali al principio del beneficio solo in modo «tendenziale» e non necessitato, così confermando l'opinione di chi[19] ritiene che non vi sia necessaria corrispondenza tra beneficio e principio di correlazione, potendo ben esistere tributi «correlati» non rispondenti al criterio del beneficio. Soprattutto, il carattere non assoluto della prescrizione su un punto così nodale della delega potrebbe di volta in volta, e a seconda della conflittualità politico-istituzionale dei soggetti coinvolti, garantire un'opportuna flessibilità al sistema, oppure essere foriera di disaccordi e incertezze.

La seconda considerazione è che non è affatto pacifico (ed è un eufemismo) in dottrina che in base al criterio del beneficio possano

[19] Schiavolin, *Irap, federalismo fiscale, principio di correlazione* cit.

selezionarsi i presupposti delle imposte, necessariamente connotati dalla capacità contributiva[20]; secondo l'opinione prevalente, dovrebbero infatti considerarsi giuridicamente connotati dal beneficio ritraibile dal soggetto passivo esclusivamente i tributi paracommutativi quali le tasse e i contributi, e non invece le imposte. Se così è, ci si deve chiedere se sia opportuna una tale limitazione dell'autonomia regionale o locale proprio nell'ambito caratteristico in cui essa dovrebbe esplicarsi, e cioè per i tributi propri destinati a reperire il gettito per l'effettuazione di politiche autonome. E ciò considerando anche che già con il meccanismo delle compartecipazioni i tributi erariali vengono ripartiti secondo criteri di correlazione. E infatti, una piena teorica autonomia impositiva, ma limitata a tributi di scarso impatto economico, non può che tradursi, in concreto, in un'autonomia più di facciata che sostanziale. Soprattutto se è vero, come comunemente si ritiene, che la tendenziale corrispondenza economica tra beneficio ritratto e ritraibile e ammontare del tributo paracommutativo costituisce un limite non valicabile per l'ente impositore, si comprende come un tale tipo di tributo mal si presti a finanziare politiche di sviluppo e di investimento.

Se il legislatore delegato dovesse confermare che effettivamente l'autonomia impositiva delle Regioni, per sé e per gli Eti locali, è limitata a tributi quali le tasse e i contributi, dovrebbe probabilmente ritenersi che l'ambito dei contributi vada a coincidere con quello dei tributi di scopo, creando così una correlazione più diretta con l'opera da realizzare (una sorta di riedizione dei vecchi contributi di miglioria) rispetto a quanto non avvenga nella loro attuale struttura (nella quale sono costituiti, come noto, da un'addizionale Ici e cioè da un'imposta patrimoniale). E sarebbero dunque nella sostanza solo questi tributi a finanziare investimenti e sviluppo in settori nuovi.

Per quanto attiene poi le tasse, e cioè i tributi corrispettivi in senso stretto che nell'ottica della delega dovrebbero costituire la *pars magna* dell'autonomia impositiva di Regioni ed Enti locali, non può non segnalarsi che per questo tipo di tributo commutativo esiste il rischio di una rilevante area di sovrapposizione con le entrate di natura non tributaria di Regioni e di Enti locali, cioè entrate di ti-

[20] Si vedano, nella prospettiva del federalismo fiscale, tra gli altri, S. F. Cociani, *L'autonomia tributaria regionale*, Giuffrè, Milano 2003 e L. Del Federico, *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri sulla tassa come onere nell'attuale dibattito su autorità e consenso*, in «Riv. Dir. Fin.», 2009, p. 69.

po privatistico, genuinamente corrispettive (tariffe). Queste entrate, come è ben noto, sono oggetto, insieme ai tributi propri, dell'art. 119, comma 2, Cost. («stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri») e per essi la delega prevede una «piena autonomia» degli Enti locali (art. 12, comma 1, lett. *i)*). E infatti, trattandosi di entrate non tributarie, non sono coperte da riserva di legge ex art. 23 Cost. Se questa è la sua corretta ricostruzione, il sistema si imperniera sulla distinzione tra corrispettivi (privatistici) di servizi resi da e per conto degli enti locali e tributi commutativi, quali appunto le tasse; distinzione che è talvolta assai complessa e ricca di distinguo, come testimonia la recente pronuncia della Corte costituzionale in tema di tariffa rifiuti (Tia), per la quale è stata riconosciuta natura tributaria (C. Cost. n. 238/2009; si veda anche C. Cost. n. 246/2009 per la tariffa del servizio idrico integrato, che è stata invece ritenuta di natura non tributaria).