

LIVIA SALVINI

LA PARABOLA DEL FEDERALISMO FISCALE



giuffrè editore - 2017

Isbn 9788814219672

Estratto dal volume:

PER I SESSANTA ANNI DELLA CORTE COSTITUZIONALE

*CONVEGNO SCIENTIFICO
19-20 MAGGIO 2016*

LA PARABOLA DEL FEDERALISMO FISCALE

LIVIA SALVINI

SOMMARIO: 1. Il tema. — 2. L'autonomia tributaria delle Regioni a statuto ordinario oggi. — 3. La Corte Costituzionale e le leggi sull'autonomia tributaria regionale. — 4. Uno sguardo d'insieme alle entrate regionali. — 5. L'autonomia tributaria dei Comuni oggi. — 6. Dalla riforma del Titolo V ad oggi: come si è giunti fin qui? — 7. Gli snodi del federalismo fiscale: il concetto di tributo proprio regionale. — 8. (*segue*): la potestà normativa concorrente, il coordinamento e i principi fondamentali. — 9 (*segue*): la competenza residuale delle Regioni in materia di tributi propri. — 10. (*segue*): la riserva di presupposto. — 11. Il coordinamento della finanza pubblica. — 12. Conclusioni a Costituzione vigente. — 13. La nuova legge di riforma costituzionale.

1. *Il tema.*

Il percorso che dalla riforma del Titolo V ha condotto fin qui è stato indubbiamente segnato dall'interpretazione data dalla Corte agli snodi fondamentali della nuova disciplina. Quando furono celebrati i 50 di attività della Corte tale giurisprudenza era solo agli inizi, anche se le sue basi erano già state solidamente gettate. E se si guarda ai temi tributari che dieci anni fa venivano ritenuti più rilevanti nella giurisprudenza della Corte, quello del federalismo fiscale rivestiva un'importanza tutto sommato marginale, mentre maggiore risalto veniva dato ad altri che hanno continuato a svilupparsi nei dieci anni successivi fino ad oggi su basi che possono ormai ritenersi consolidate (1). Così che il tema

(1) E. DE MITA, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*. Sul tema qui in esame, sempre in occasione dei 50 anni della Corte, C. FREGNI, *Autonomia tributaria*.

dell'autonomia tributaria delle Regioni ben può considerarsi quello che ha maggiormente qualificato l'intervento della Corte nella materia fiscale degli ultimi anni, anche per il fatto di investire il tema, di rilievo assai più generale, della forma dello Stato e dei rapporti tra i diversi livelli di governo che sono ora oggetto di profondo ripensamento da parte del legislatore. Questo tema merita perciò a mio avviso di essere considerato centrale, nell'ottica del diritto tributario (e non solo), in occasione della celebrazione dei sessant'anni di attività della Corte.

2. *L'autonomia tributaria delle Regioni a statuto ordinario oggi.*

Forse è opportuno partire dall'epilogo della vicenda, a Costituzione vigente. Partire cioè dal d.lgs. n. 68/2011 che — dopo dieci anni dalla riforma del Titolo V — ha attuato, per quanto attiene l'autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario (2), i principi recati dalla legge delega n. 42/2009. Delega che, a sua volta, costituisce attuazione dell'art. 119 Cost. e reca “*disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*”. La legge delega — *in primis* per quanto concerne la sua stessa funzione essenziale — è stata influenzata, così come i relativi decreti di attuazione, in modo decisivo dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, la quale negli anni successivi alla riforma, nella perdurante inerzia del legislatore statale (3), ha

(2) Nonché delle Province. Nello stesso anno è stato emanato il d.lgs. n. 23/2011, attuativo della l. n. 42/2009 per quanto attiene il federalismo municipale, su cui v. oltre.

(3) Inerzia alla quale hanno certo contribuito le vicende politiche che hanno caratterizzato il decennio, influenzando la formulazione, ad opera dell'Alta Commissione per il federalismo fiscale (che nel settembre 2005 aveva consegnato al Governo il risultato di propri lavori, sui cui v. E. CARUSO-A. FONTANA-F. PETRINA-L. RICCI, *Sintesi* e G. VITALETTI, *Sistema*), e il successivo varo della legge delega (vicende riassunte da F. GALLO *Ancora in tema di autonomia*, nonché da A. MAJOCCHI e G. MURARO, *Verso l'attuazione*). La latitanza del legislatore statale ha costretto la Corte ad assumere quasi un ruolo di supplenza

fissato alcuni dei più importanti snodi applicativi dell'autonomia finanziaria e tributaria regionale delineata dagli artt. 117 e 119 Cost. (4).

Non è certo un'opinione isolata quella secondo cui la Corte ha interpretato (anche (5)) sotto questo profilo un disegno costituzionale innovativo ma incerto nelle stesse linee portanti e carente quanto alla previsione delle sue modalità di attuazione e della disciplina transitoria, in modo accentuatamente centralistico e conservativo (6). In ciò ha trovato una piena rispondenza: sia nella volontà del legislatore statale, pressato dalle esigenze finanziarie che richiedevano un pieno dominio a livello centrale delle leve delle entrate (7) e delle spese (8); sia, va detto, nella volontà del legislatore regionale e delle amministrazioni locali,

e ad individuare le regole che disciplinassero la transizione dal vecchio al nuovo sistema. Va anche detto, peraltro, che — come si vedrà — la soluzione adottata dalla Corte, per la quale è necessario che i principi fondamentali della materia fossero fissati dal legislatore statale con una legge *ad hoc*, non era affatto scontata: la stessa Corte quindi ha attribuito un ruolo essenziale alla legislazione statale, che si è fatta attendere — tra legge delega e sua attuazione — appunto un decennio, grazie anche al fatto che, nel frattempo, le Regioni non avrebbero potuto rivendicare (significativi) spazi di autonomia.

(4) Nel prosieguo, gli articoli riportati senza ulteriore specificazione si intendono naturalmente riferiti alla Costituzione, ed il termine "Corte" si riferisce alla Corte Costituzionale.

(5) Che la giurisprudenza costituzionale abbia contribuito in termini generali, per la concorrenza di diversi fattori, anche contingenti ed esterni al dato costituzionale, al depotenziamento dell'autonomia regionale è opinione condivisa. V. tra i tanti: D. MORANA, *La "nuova" potestà*; C. DE MARTIN, *Introduzione*; L. RONCHETTI, *La costruzione*; A. D'ATENA, *Il riparto*; S. PAJNO, *Il peso*. Sottolinea le difficoltà del compito della Corte U. DE SIERVO, *Il regionalismo*.

(6) Sulla tendenza della Corte a non abbandonare canoni interpretativi noti pure di fronte al nuovo sistema costituzionale cfr. S. MANGIAMELLI, *Il governo*; M. CECCHETTI, *Le riforme*.

(7) Non vi è dubbio che sul ridotto ambito di esercizio dell'autonomia impositiva regionale abbia anche influito il non arretramento della pressione fiscale statale, in mancata attuazione del principio previsto dall'art. 2, comma 1, lett. *ee*) legge delega ("*riduzione della imposizione fiscale statale in misura corrispondente alle più ampia autonomia di entrata di Regioni ed enti locali calcolata ad aliquota standard*"). L'esercizio dell'autonomia delle Regioni, in tale ottica, richiedeva il previo abbandono di basi imponibili da parte della

che alla prova dei fatti non hanno voluto o saputo appropriarsi neanche degli esigui spazi di “reale” autonomia tributaria lasciati loro dalla legge statale e dall’interpretazione della Corte Costituzionale (9). E ciò probabilmente — rincresce ammetterlo —

fiscalità erariale, in modo da garantire una sostanziale parità di gettito, cosa che è avvenuta solo nei limitatissimi termini previsti dal d.lgs. n. 68/2011, di cui si dirà subito. V. per considerazioni su questo tema, tra gli altri, A. DI PIETRO, *Federalismo* e F. GALLO, *I principi fondamentali*. Sia con riferimento ai tributi regionali che a quelli locali i decreti attuativi (art. 26 d.lgs. n. 68/2011 e art. 12 d.lgs. n. 23/2011) ribadiscono che, in ogni caso, dall’attuazione dei medesimi decreti non può derivare, anche nel corso della fase transitoria, alcun aumento del prelievo fiscale complessivo a carico dei contribuenti. Dal combinato disposto di queste norme deriverebbe un sostanziale blocco dell’autonomia impositiva delle Regioni ed enti locali. Peraltro sembra che esse, peraltro di natura programmatica, siano rimaste inattuata (essendo lo Stato ben connivente) stante l’ingente incremento, negli ultimi anni, della pressione fiscale locale cui non ha fatto seguito un corrispondente arretramento della fiscalità erariale. V. sul punto la nota 9.

(8) Va inoltre sottolineato che la mancata attuazione del dettato costituzionale dal versante delle entrate è inscindibilmente collegato alla lentezza del processo di trasferimento delle funzioni dal centro alla periferia: v. tra gli altri L. ANTONINI, *Competenza*. Appare infatti velleitario, in termini più generali, guardare al decentramento delle fonti di finanziamento senza considerare contemporaneamente il decentramento delle funzioni e quindi dei poteri di spesa: P. GIARDA, *Competenze regionali*. Sottolinea, in questa ottica, la limitatezza del trasferimento di funzioni previsto dalla legge delega C. TUCCIARELLI, *La legge*.

(9) È interessante notare, nella casistica all’esame della Corte, come nel caso più eclatante, in cui una Regione (la Sardegna, a statuto speciale) ha tentato di istituire nuovi tributi, questi fossero per la maggior parte a carico di non residenti (e quindi non votanti *in loco*) e gravassero in particolare sul flusso turistico (sent. n. 102/2008; per un’analisi di questi tributi v. AA.VV., *L’autonomia tributaria*). Tuttavia non può essere disconosciuto che, sulla base dei principi di territorialità e di contenenza, i tributi sul turismo (tra cui le imposte di soggiorno, su cui v. oltre) appaiono una scelta ideale per le Regioni e gli enti locali a vocazione turistica. Si veda, in proposito, TOSI, *Fiscalità*, che all’indomani della legge delega analizza lo stato della legislazione e della giurisprudenza costituzionale per individuare concrete forme di tassazione adottabili dalla città di Venezia, sia a legislazione invariata che sulla base di nuove disposizioni normative; un’analoga analisi viene fatta, per le Regioni a statuto speciale, da A. LA SCALA, *Elementi ricostruttivi*; v. anche, sugli stessi

anche perché timorosi del fondamentale criterio di democrazia insito nei principi del federalismo fiscale, quel “pago, vedo, voto” che ne costituiva insieme premessa e conseguenza (10). Così che,

temi, AA.VV., “*Tourism taxation*”. Un altro caso per certi versi analogo, sempre riguardante una Regione a statuto speciale, è quello del c.d. “tubatico” siciliano (su cui v. L. ANTONINI, *La Corte assegna l'IRAP*; M. BARBERO, *Bocciatura*), un tributo di carattere ambientale a detta della Regione, che in realtà colpiva il transito del metano proveniente dall'Algeria attraverso il territorio regionale e che per tale motivo è stato ritenuto dalla Corte di Giustizia UE contrario all'accordo di cooperazione tra Unione europea e Algeria, nonché al principio di libertà di transito delle merci nell'area comunitaria. Anche tale tributo proprio regionale non colpiva i soggetti residenti, bensì la società proprietaria del gasdotto. Per quanto riguarda le Regioni a statuto ordinario, dall'esame delle sentenze della Corte emerge che laddove esse hanno tentato di incidere su tributi derivati, si trattava della riduzione e non dell'aumento di tali tributi. Il che, naturalmente, non è di per sé un fatto negativo, dal momento che nella maggior parte dei casi si trattava di misure di carattere sociale, e quindi anch'esse espressione di politiche autonome, e non di generalizzate riduzioni dell'imposizione. Non si è comunque registrato il tentativo delle Regioni di utilizzare la leva fiscale in modo concorrenziale, secondo il modello del federalismo fiscale competitivo. Per quanto riguarda invece gli aumenti dell'imposizione, le Regioni e i Comuni hanno fatto fronte alla necessità di risorse principalmente mediante l'aumento delle addizionali IRPEF, e quindi ricorrendo alla finanza derivata. Si stima che dal 2011 ad oggi in media l'aumento delle addizionali comunali abbia superato il 50% e quello delle addizionali regionali il 30%; in alcune delle principali città l'aumento stimato è del 300%.

(10) Si veda la lucida analisi di A. MAJOCCHI e G. MURARO, *Verso l'attuazione: “La mancata definizione degli aspetti finanziari, in un quadro di forti resistenze del centro a cedere poteri e risorse, ha infatti provocato la dilatazione dell'apparato periferico senza un'adeguata riduzione dell'apparato centrale. La conseguenza politica è stato un rapido e profondo cambiamento di umori collettivi in tema di federalismo, perché i promessi guadagni di efficienza e di partecipazione democratica sono stati presto superati nell'opinione pubblica dai costi della crisi finanziaria degli enti periferici e dalle inefficienze e confusioni del quadro istituzionale.”*. A ciò può aggiungersi che, probabilmente, l'idea che il voto alle elezioni amministrative possa essere anche decisamente influenzato dalle “buone politiche” in materia di entrate e di spesa ha mostrato nel tempo i suoi limiti, dovuti alla sempre più accesa radicalizzazione del dibattito politico nazionale ed agli influssi di tale fenomeno anche a livello locale.

se di soppressione in culla del federalismo fiscale si deve parlare, di certo è stato un reato commesso con ampio concorso.

Con il d.lgs. n. 68/2011 sono stati disciplinati nel dettaglio le compartecipazioni delle Regioni a statuto ordinario ai tributi erariali, i tributi regionali propri derivati e quelli propri in senso stretto (11). Per quanto riguarda i tributi propri regionali, il legislatore non può che prendere atto della circostanza che la fiscalità regionale ha ancora, di fatto, scarsissimo peso (12) ed ambito di estensione: le Regioni non hanno infatti potuto — né probabilmente, come si è detto, voluto — costituire un nucleo di tributi propri in senso stretto sfruttando gli ambiti di autonomia accordati dall'art. 119 Cost. e riconosciuti, sia pure in modo molto limitato, dalla Corte. È dunque di propria iniziativa che il legislatore statale costituisce, con l'art. 8 d.lgs. cit., un nucleo di tributi propri regionali, “trasformando” in tali alcuni tributi il cui gettito era già devoluto alle Regioni, ma che erano stati istituiti e disciplinati dalla legge statale; tributi, dunque, che sulla base della giurisprudenza della Corte Costituzionale e, poi, della legge delega non dovevano considerarsi tributi regionali in senso proprio, bensì tributi derivati, con conseguente vincolo per il legislatore regionale di mantenere l'esplicazione della sua autonomia nei limiti fissati dal legislatore statale. A seguito della trasforma-

(11) L'art. 7 l. n. 42/2009, come è noto, classifica — sulla base delle tipologie già individuate dalla giurisprudenza della Corte — i tributi regionali in: tributi propri derivati, statuiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle Regioni; addizionali sulle basi imponibili di tributi erariali; tributi propri istituiti dalle Regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale.

(12) Secondo il servizio studi della Camera, in una relazione pubblicata nel 2008, il gettito dei tributi propri nel 2005 (non sembrano disponibili dati più recenti, ma nulla autorizza a ritenere che nei cinque anni successivi la situazione sia sostanzialmente mutata a favore delle Regioni) non raggiungeva il 3% delle entrate tributarie delle Regioni, esclusa la compartecipazione all'IVA. Tuttavia in questa percentuale sono compresi tributi che non sono classificabili come propri in senso stretto, quale l'ARISGAM (addizionale regionale all'imposta di consumo sul gas metano) e il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, che secondo la Corte è un tributo regionale derivato (sent. nn. 335/2005 e 397/2005).

zione in tributi regionali propri in senso stretto, e quindi dell'abbandono da parte dello Stato del relativo presupposto (13), le Regioni possono abrogarli, ed eventualmente farli "rivivere" mediante una legge regionale, acquistando così piena autonomia nella loro disciplina. Si tratta però di tributi assolutamente minori, per rilevanza e per gettito (14).

La stessa norma prevede poi che le Regioni disciplinano la "tassa automobilistica regionale" (15), fermi restando i limiti di manovrabilità previsti dalla legge statale, e che alle Regioni a statuto ordinario spettano gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente, che costituiscono tributi propri derivati (16).

Resta poi a tali Regioni l'ambito di autonomia residuale riconosciuto dagli artt. 117 e 119 (e ribadito dalla Corte (17)), cioè la potestà di istituire *ex novo* tributi sia propri che degli enti locali con legge regionale, purché su presupposti diversi da quelli già assoggettati a tributi istituiti con legge statale e osservando i criteri e principi di coordinamento previsti dalla legge delega. Ed infatti, benché secondo la Corte la potestà residuale delle Regioni in materia di tributi propri potesse esplicitarsi anche in mancanza di una legge espressa di principi, una volta che essa è stata adottata appunto con la l. n. 42/2009 le Regioni debbono attenersi ai principi e criteri generali in essa contenuti. Questa

(13) La necessità dell'abbandono del presupposto deriva in termini generali dalle necessità di mantenere invariata la pressione fiscale (su cui v. *retro* nota 7) e, in termini più specifici, dalla giurisprudenza della Corte sulla "riserva di presupposto", poi attuata dalla legge delega: v. sul punto il par. 10.

(14) Sono i seguenti tributi: tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo e per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, tasse sulle concessioni regionali, imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili.

(15) Che in realtà, secondo quanto ritenuto dalla Corte, è un'imposta patrimoniale sul possesso dei veicoli.

(16) Per un esame di tutte le disposizioni recate dal d.lgs. n. 68/2011 v. E. JORIO, *Un primo esame*; per uno specifico esame di quelle fiscali v. A. F. URICCHIO, *Complessità*.

(17) V. par. 9.

potestà regionale è espressamente prevista dalla delega sia per i tributi regionali che per quelli locali (18) ed è marginalmente ribadita, nell'ambito delle disposizioni finali e a decorrere dall'anno 2013, dall'art. 38 d.lgs. n. 68/2011, senza alcuna ulteriore specificazione rispetto alla legge delega. Tecnica normativa, questa, che si presta ad una doppia, antitetica lettura: estremo rispetto dell'autonomia regionale, o totale sfiducia in essa (19). E guardando al fatto che, come si vedrà subito, il legislatore statale, nella legge delega prima e nel decreto di attuazione poi, ha ampiamente usato della sua potestà normativa (anche) in materia di tributi degli enti locali, si può ben ritenere che la lettura da darsi sia nel secondo senso. Anche perché la potestà normativa delle Regioni in materia di tributi propri è attribuita dal d.lgs. n. 68/2011 "a decorrere dall'anno 2013". Chiara è la riduttiva premessa di tale ragionamento: tale potestà non è attribuita direttamente dalla Costituzione (come ha invece riconosciuto la Corte nella sent. n. 102/2008), non è condizionata solo dalla emanazione della legge sui principi fondamentali di coordinamento e dalla sua attuazione (come può desumersi dalla sent. n. 37/2004) (20), ma può essere *ad libitum* procrastinata dal legislatore statale.

Il decreto del 2011 fa seguito alla norma che aveva "regionalizzato" l'IRAP (art. 1, comma 43, l. n. 244/2007), stabilendo che essa assume natura di tributo proprio delle Regioni e, a decorrere dal 1° gennaio 2009 (termine successivamente prorogato al 2010), che essa è istituita con legge regionale. La stessa norma prevedeva che le Regioni non potessero modificare le basi imponibili, e che potessero modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni, solo nei limiti

(18) Art. 7, comma 1, lett. b3) (tributi regionali) e art. 12, comma 1, lett. g) l. n. 42/2009 (tributi locali).

(19) Il giudizio complessivo della dottrina sull'attuazione della legge delega non è positivo, costituendo essa, nella sostanza una mera "manovra sulla spesa pubblica locale": così A. F. URICCHIO, *Complessità*. Si esprime in termini critici sull'attuazione anche G.C. DE MARTIN, *Introduzione*.

(20) Su tali temi si vedano i paragrafi successivi.

stabiliti dalla legge dello Stato. L'art. 5 d.lgs. n. 68/2011 ha fatto "marcia indietro" sulla regionalizzazione, peraltro rimasta nel frattempo inattuata, prevedendo tuttavia che a decorrere dal 2013 le Regioni possono ridurre l'aliquota IRAP fino ad azzerarla (21) e disporre deduzioni dalla base imponibile, nel rispetto delle norme eurounionali e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia.

3. *La Corte Costituzionale e le leggi sull'autonomia tributaria regionale.*

La Corte Costituzionale si è pronunciata sulle disposizioni emanate tra il 2007 e il 2011 con riferimento sia all'IRAP che alla tassa automobilistica, stabilendo i limiti del potere regionale in relazione all'oggetto della devoluzione normativa.

Con riguardo all'IRAP, la Corte ha precisato che anche dopo la "regionalizzazione", e quindi anche nell'eventualità che essa sia formalmente disciplinata con legge regionale, tale imposta non è divenuta un tributo proprio regionale, nell'accezione di tributo la cui disciplina è liberamente modificabile dalle Regioni, ma resta un tributo disciplinato dalla legge dello Stato in alcuni suoi elementi strutturali, e quindi, in questo senso, "erariale" (tra le altre, sent. nn. 216/2009, 357/2010, 50/2012) (22). Quindi le

(21) Nel quadro di una complessiva riduzione della base imponibile dell'IRAP attuata con norme statali. Si noti, al riguardo, che laddove l'IRAP fosse stata effettivamente ritenuta un tributo proprio regionale in senso stretto, come sembrava disporre la l. n. 244/2007, lo Stato non avrebbe potuto autonomamente perseguire questa politica di riduzione.

(22) V. sul tema R. SCHIAVOLIN, *IRAP, federalismo fiscale*, nonché le critiche alla sent. n. 216/2009 formulate da M. NICOLINI, *La disciplina transitoria* e R. DI MARIA, *Ripensare*. Questi due ultimi Autori, tra l'altro, rilevano come in questo caso, e al contrario di quanto affermato con riferimento ai tributi formalmente erariali (in quanto emanati con legge statale), che restano per ciò solo attratti alla potestà normativa statale, la Corte abbia trascurato il dato giuridico-formale costituito dalla fonte regionale della disciplina normativa, emanata sulla base della "regionalizzazione" disposta dall'art. 1, comma 43, l. n. 244/2007. Ciò in accoglimento della tesi svolta nel ricorso governativo

Regioni possono intervenire su tali elementi, ad esempio riconoscendo una deduzione per i nuovi assunti o un credito di imposta con finalità di promozione culturale, solo in quanto la legge dello Stato lo consenta e, quindi, a partire dal 2013 (sent. n. 153/2013).

Con riferimento alla tassa automobilistica regionale, ma anche più in generale al sistema delineato dall'art. 8 d.lgs. n. 68/2013, la Corte ha stabilito che mentre i tributi minori "devoluti" dallo Stato sono divenuti a tutti gli effetti tributi propri regionali, la tassa suddetta non è un tributo proprio, bensì un tributo derivato; tuttavia esso ha una disciplina autonoma rispetto a quella degli altri tributi derivati, costituendo una sorta di *tertium genus*. La legge ne ha infatti attribuito la disciplina alle Regioni, ma "senza che questo comporti una modifica radicale di quel tributo, come anche confermato dall'inciso «fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale»". Con la conseguenza che le Regioni non possono modificare la disciplina della tassa automobilistica incidendo sui presupposti della sua debenza (sent. 288/2012) (23).

L'interpretazione data dalla Corte alla legge di attuazione della delega non si è dunque discostata ai suoi tradizionali canoni, né certo il legislatore le ha dato le basi per farlo. Ed infatti l'IRAP e la tassa automobilistica sono state oggetto delle primissime (e successivamente reiterate molte volte) rivendicazioni regionali di autonomia, rigettate dalla Corte mediante l'interpretazione del concetto di "tributi propri" di cui all'art. 119, secondo comma, Cost. (24) ed il legislatore statale non ha manifestato in sede di

secondo cui questa devoluzione non sarebbe stata operativa, necessitando dell'ulteriore emanazione di una legge cornice statale di coordinamento. Va d'altra parte considerato che l'IRAP è fondamentale per il finanziamento della sanità e quindi per il mantenimento dei relativi LEA, il che a livello di equilibrio entrata-spesa giustifica la riaffermazione del principio secondo cui spetta allo Stato la potestà di disciplinarla e di attribuire alle Regioni spazi di autonomia.

(23) Ancora a proposito della tassa, ma in termini generali, la Corte ha affermato che è legittima la norma statale che istituisce su di essa un'addizionale erariale (sent. n. 142/2012 commentata da S. LA PORTA, *Una sola materia*).

(24) V. sent. nn. 296/2003 e 297/2003.

delega la volontà di devolvere tali tributi all'autonomia regionale. La prima interpretazione e la successiva attuazione del dettato costituzionale sono dunque perfettamente allineate.

4. *Uno sguardo d'insieme alle entrate regionali.*

Ampliando brevemente l'ambito di osservazione all'intero settore delle entrate regionali, si può osservare che il d.lgs. n. 68/2011 sopprime i trasferimenti dello Stato alle Regioni a statuto ordinario, tranne quelli al fondo perequativo. Le entrate tributarie, destinate a sopperire a tali trasferimenti, sono costituite, oltre che dall'IRAP, dei cui ampliati margini di manovra per le Regioni già si è detto, dall'addizionale regionale all'IRPEF, per la quale vengono analogamente ampliati tali margini, e dalla compartecipazione all'IVA, per la quale viene prevista una ripartizione in base al principio di territorialità, cioè al luogo dove i consumi vengono effettuati (25).

L'ampiezza dei margini di manovra sui tributi derivati e sulle addizionali costituisce un evidente contraltare della limitatissima rilevanza dei tributi propri in senso stretto che vengono accordati alle Regioni, ed appare la vera impronta del disegno del legislatore attuato prima con la delega (26) e poi con il d.lgs. n. 68/2011 (27). L'art. 119, nel prevedere che, nel loro complesso,

(25) L'anno iniziale di applicazione del principio di territorialità, originariamente il 2013, è attualmente fissato al 2017. Si tratta di un rinvio "tecnico" ma significativo, dal momento che la ripartizione del gettito della compartecipazione IVA in base al luogo ove avvengono i consumi avvantaggia le Regioni più ricche, ovvero più sviluppate sotto il profilo commerciale, comportando maggiore necessità di perequazione.

(26) Secondo l'art. 2, comma 2, lett. *bb*) uno dei principi di delega è la "garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nella costituzione di insiemi di tributi e compartecipazioni, da attribuire alle Regioni e agli enti locali, la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili, con determinazione, per ogni livello di governo, di un adeguato grado di autonomia di entrata, derivante da tali tributi". V. sul tema F. BASSANINI-G. MACCIOTTA, *Oggetto*.

(27) S. LA PORTA, *Una sola materia*.

tributi propri, compartecipazioni e fondo perequativo consentono alle Regioni e agli enti locali di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite, non istituisce una correlazione univoca tra fonte di finanziamento e tipologia di funzione, garantendo solo che il livello minimo essenziale delle prestazioni sia integralmente finanziato. La legge delega (art. 8), a questo proposito, prevede che le spese essenziali (LEP per sanità, assistenza, istruzione e trasporto pubblico locale) sono finanziate integralmente con la compartecipazione all'IVA, con l'IRAP, con quote dell'addizionale regionale all'IRPEF e del fondo perequativo; le spese non essenziali sono finanziate con tributi derivati regionali, addizionali ai tributi erariali, tributi regionali in senso proprio e quote del fondo perequativo. Dunque i tributi regionali in senso proprio sono destinati a finanziare le spese non essenziali, cioè quelle che costituiscono anche l'espressione delle politiche autonome regionali; tuttavia, a tale finanziamento concorrono anche i tributi derivati e le addizionali. Si può quindi dire che se, da un lato, le Regioni mantengono un'autonomia decisionale sulle politiche da perseguire mediante la spesa, su tale autonomia incide in modo decisivo il legislatore statale attraverso la "concessione" della manovrabilità dei tributi derivati e delle addizionali, privilegiata rispetto all'attribuzione o alla creazione di tributi genuinamente propri (28). Come si vedrà più avanti, tale scelta è stata decisamente condizionata dallo stato complessivo della finanza pubblica e dal fatto che le Regioni e soprattutto gli enti locali sono in concreto costretti ad azionare le leve della propria fiscalità (derivata) per mantenere un accettabile livello delle

(28) Si può anche notare che il maggiore o minore sviluppo dei tributi propri può provocare delle influenze — forse non particolarmente rilevanti, ma comunque percepibili — sulla struttura complessiva del sistema fiscale. Ed infatti, come si vedrà, i tributi propri hanno un presupposto tendenzialmente di carattere paracommutativo, tipico di imposizioni indirette. Invece il principale tributo erariale, il cui peso è aumentato per effetto della manovrabilità delle aliquote da parte di Regioni e Comuni (manovrabilità utilizzata per aumentare le aliquote: v. *retro* nota 9), è l'imposta sul reddito delle persone fisiche, cioè un'imposta diretta di tipo personale, caratterizzata dalla progressività e in tal modo orientata alla redistribuzione.

prestazioni essenziali e del *welfare* di prossimità, pesantemente colpito dal taglio dei trasferimenti e delle quote di tributi erariali (29).

5. *L'autonomia tributaria dei Comuni oggi.*

Un breve accenno alle vicende dell'imposizione comunale conferma naturalmente l'impostazione centralistica assunta dal legislatore nell'attuazione dell'art. 119 (30). Come si è accennato, la l. n. 42/2009 (31) ha riconosciuto alle Regioni la potestà di istituire — con riferimento a presupposti non già assoggettati ad imposizione da parte dello Stato — i tributi di Comuni e Province; la medesima potestà è stata riconosciuta anche allo Stato. La legge statale “*individua i tributi propri dei Comuni e delle Province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti e anche attraverso l'attribuzione agli stessi Comuni e Province di tributi o parti di tributi già erariali; ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili; stabilisce, garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per*

(29) L'andamento dei trasferimenti statali nell'ultimo decennio fa registrare un pesante taglio soprattutto per quelli a favore dei Comuni, mentre quelli a favore delle Regioni sono rimasti sostanzialmente costanti. Evidentemente ciò si traduce da un lato in un forte aumento dei tributi locali derivati e dall'altro comunque in un diffuso stato di “sofferenza” dei servizi di più immediata e quotidiana fruizione da parte dei cittadini (trasporti, viabilità, asili nido, ecc.).

(30) Il quale, va ricordato, pone sullo stesso piano, perlomeno dal punto di vista terminologico, l'autonomia delle Regioni e quella degli enti locali, prevedendo che tutti “*stabiliscono ed applicano tributi ed entrate proprie*”. Questa formulazione, che evidentemente non rispecchia la circostanza che gli enti locali sono privi di potestà normativa, ha portato comunque a ritenere che l'autonomia comunale ne uscisse particolarmente rafforzata, e che dunque, in osservanza dell'art. 23 Cost., le Regioni dovessero o potessero limitarsi ad individuare gli elementi fondamentali dei tributi locali, lasciando ai Comuni l'individuazione delle ulteriori caratteristiche: cfr. tra gli altri F. GALLO, *Prime osservazioni*.

(31) Art. 2, comma 2, lett. q1; art. 12, comma 1, lett. g.

tutto il territorio nazionale” e “*disciplina uno o più tributi propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana*”. È dunque possibile adottare il modello normativo bilivello Stato-Comuni non solo laddove si tratta di regolare, in attuazione della delega, un tributo comunale derivato — cioè già istituito con legge statale — come l'imposta locale sugli immobili (ipotesi in cui l'adozione di un tale modello deve ritenersi scontata), ma anche laddove si tratti di istituire *ex novo* tributi locali, con ulteriore erosione dell'ambito di esplicazione della potestà normativa regionale. A quest'ultima infatti viene sottratta dallo Stato la facoltà di istituire, sulla medesima materia, un tributo da destinare agli enti locali. Della facoltà accordata dalla delega lo Stato ha fatto presto uso, istituendo nel 2010 una nuova imposta dal presupposto tipicamente locale (32) come l'imposta di soggiorno (33).

Significativa è poi la vicenda dell'imposta municipale propria (34) che è stata istituita dal decreto delegato sul federalismo municipale (art. 8 d.lgs. n. 23/2011) in sostituzione di imposte immobiliari previgenti, sia erariali — l'IRPEF sugli immobili —, sia locali derivate — l'ICI —, subendo poi significative modificazioni che hanno comportato la riserva di una parte del gettito di questo tributo locale allo Stato, con un rovesciamento del

(32) Si veda quanto osservato *sub* nota 9.

(33) Art. 14 d.l. n. 78/2010 per la città di Roma e art. 4 d.lgs. n. 23/2011 per gli altri Comuni.

(34) Del tutto velleitario si è rivelato il tentativo di sistemazione organica dei tributi comunali minori (a titolo di sostituzione della tassa e del canone di occupazione spazi ed aree pubbliche, dell'imposta comunale sulla pubblicità e di altre entrate fiscali) nell'ambito di un'unica imposta, l'imposta municipale secondaria (art. 11 d.lgs. n. 23/2011). Dopo reiterati rinvii dell'emanazione del regolamento attuativo, tale disposizione è stata abrogata dall'art. 1, comma 25, l. n. 208/2015.

modello della compartecipazione locale ai tributi erariali (35). Lo stesso fondamento del federalismo fiscale municipale è poi definitivamente venuto meno quando dopo alterne vicende (36), sulla base di mere considerazioni di opportunità politica, è stato escluso dalla tassazione IMU e TASI il possesso delle “prime case”, e quindi proprio il fatto imponibile che maggiormente esprime quel collegamento tra persona-abitante e comunità locale che costituisce il cardine del federalismo fiscale inteso come espressione di democraticità e che si manifesta nella “*tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria ed amministrativa*”, nonché “*continenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri*” (art. 2, comma 2, lett. p) legge delega).

6. *Dalla riforma del Titolo V ad oggi: come si è giunti fin qui?*

Così definiti dalla legge gli ambiti dell'autonomia tributaria regionale e locale, si può ritenere che — fermo restando il

(35) Tale rovesciamento ha suscitato dubbi di legittimità costituzionale: A. F. URICCHIO, *Complessità*. L'art. 13 d.l. 201/2011 riservava allo Stato una quota dell'imposta municipale propria; con la l. n. 228/2012 tale quota è stata soppressa, ma è stato introdotto un meccanismo di riparto tra Stato e Comuni mediante l'istituzione di un fondo di solidarietà ed è stato riservato allo Stato anche il gettito dell'IMU derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato con aliquota *standard*. L'attribuzione di una parte del gettito allo Stato ha comportato una probabile mutazione della natura dell'imposta, accentuandone la natura puramente patrimoniale a detrimento della correlazione con il beneficio ritratto dal possessore in relazione ai servizi indivisibili forniti dal Comune: cfr. L. SALVINI, *L'IMU*.

(36) Invero la stessa legge delega aveva escluso che l'imposta locale immobiliare, destinata a costituire il fondamento della fiscalità comunale, colpisse le “prime case”. È quindi alla stessa delega che possono rivolgersi le critiche formulate nel testo alla legislazione vigente. Naturalmente il legislatore, non essendo vincolato all'attuazione di tale principio, adotta di volta le scelte di politica fiscale che ritiene più opportune. Così si sono alternati periodi di tassazione e di non tassazione delle “prime case”.

principio fondamentale di tutela, espresso dall'art. 119, per cui le spese per i LEP devono essere integralmente supportate dalla finanza derivata — dell'autonomia tributaria delle Regioni a statuto ordinario (37) e dei Comuni, quella che permette ad essi di sviluppare iniziative e politiche autonome, sia restata invero poca cosa, rispetto a quanto probabilmente immaginato e voluto dal legislatore che ha riformato il Titolo V (38).

Subito dopo la riforma del 2001 si affermava infatti che:

— tra le materie di competenza esclusiva statale rientra “*il sistema tributario e contabile dello Stato*” (art. 117, secondo comma, lett. e);

— tra le materie di legislazione concorrente rientra il “*coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*” (art. 117, terzo comma): quindi il coordinamento deve essere effet-

(37) Rispetto ai limiti posti alle Regioni a statuto ordinario risalta — ma questo è evidentemente un tema di carattere molto più generale che qui non può essere approfondito — il fatto che né la riforma costituzionale, né la legge delega hanno imposto limiti all'autonomia tributaria delle Regioni a statuto speciale prevista dai rispettivi statuti. V. sul punto, tra i tanti, S. LA PORTA, *Una sola materia*; con specifico riferimento alla legge delega si osserva che essa non ha colto gli spazi, seppur non ampi, che il dettato costituzionale avrebbe consentito di utilizzare per il riavvicinamento dei due sistemi (così F. PIZZETTI, *Federalismo*; G.C. DE MARTIN-G. RIVOSACCHI, *Coordinamento*). Anche nella riforma costituzionale *in itinere* non viene affatto affrontato questo tema cruciale; il che accentua lo sbilanciamento tra la posizione delle Regioni a statuto ordinario, soggette all'impostazione neocentrista della riforma, e quella delle Regioni a statuto speciale, che non viene intaccata: cfr. U. DE SIERVO, *Una prima lettura*.

(38) Si può qui solo accennare al fatto che ulteriori limiti alla potestà normativa delle Regioni in materia fiscale vengono dall'ordinamento comunitario, come eloquentemente dimostrato dal fatto che proprio con riferimento all'autonomia tributaria di una Regione (a statuto speciale) la Corte ha per la prima volta rimesso alla Corte di Giustizia una questione pregiudiziale (ord. n. 103/2008) e che la norma regionale oggetto del rinvio non ha superato il vaglio della Corte di Giustizia UE (cosa di cui la Corte ha preso atto con sent. 206/2010, su cui v. R. SUCCIO, *La Consulta*), dichiarando la illegittimità costituzionale del tributo denunciato (imposta regionale sugli aeromobili ed unità da disposto istituita dalla Regione Sardegna). V. sul tema, tra gli altri, DI PIETRO, *Federalismo*; A. CARINCI, *Autonomia*, M. GREGGI, *Tributi*.

tuato in via concorrente da Stato e Regioni, salva la fissazione da parte del primo dei principi fondamentali;

— alla competenza residuale delle Regioni spetta la disciplina dei tributi propri regionali (39) e locali, non essendo tale materia ricompresa né tra quelle di esclusiva competenza statale, né tra quelle a competenza ripartita (40).

La legge delega n. 42/2009 ha decisamente ridimensionato queste aspettative: il giudizio pressoché unanime su tale intervento normativo è di aver ridotto in modo ancora più marcato, rispetto quanto non fosse necessario in base all'interpretazione data dalla Corte Costituzionale al Titolo V, gli spazi di autonomia regionale (41). Ed anche chi attendeva dalla delega un forte sviluppo dell'attuazione concreta dei principi del federalismo

(39) La Corte, nei primi anni di vigenza del nuovo Titolo V, non ha preso posizione sul punto del carattere residuale della competenza regionale in materia di tributi propri, confermando poi tale carattere con la sent. n. 102/2008 (v. par. 9). La maggior parte degli Autori citati alla nota 40 ritiene che tale competenza residuale non sia soggetta al coordinamento di cui all'art. 117 terzo comma, il che del resto è insito nella ricomprensione di tale disciplina nell'ambito residuale del quarto comma (A. FANTOZZI, *Riserva*, ritiene invece che tale competenza sia comunque soggetta a coordinamento, valorizzando il riferimento fatto dall'art. 117 al "sistema tributario", da intendersi come unitario e ispirato da principi omogenei).

(40) Si trattava di un'opinione largamente condivisa: v. in tal senso, tra gli altri: F. GALLO, *Prime osservazioni*; L. ANTONINI, *La prospettiva del federalismo*; A. CARINCI, *Autonomia tributaria*; A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria*; L. DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica*; G. MARONGIU, *Evoluzione*; L. TOSI, *Fiscalità*, 5; L. PERRONE, *Sovranità*; A. FANTOZZI, *Riserva*; A. GIOVANARDI, *L'autonomia*, 191 s. In senso parzialmente diverso ritiene F. TESAURO, *Le basi costituzionali*, che, non essendo quella tributaria una "materia" nel senso inteso dall'art. 117, ma un tipo di disciplina, essa è riservata ad ogni soggetto che sia titolare di potestà legislativa, in base alla riserva relativa di legge posta dall'art. 23, da esercitarsi nell'ambito del coordinamento. Nello stesso senso C. FREGNI, *Riforma*. Afferma la inesistenza della riserva regionale E. DE MITA, *Basi*, 36.

(41) Cfr. D. STEVANATO, *I "tributi propri"*; G. RIVOSECCHI, *Federalismo*; F. GALLO, *I principi fondamentali*; G. RAGUCCI, *La Legge*. Secondo P. RUSSO e G. FRANSONI, *Coordinamento*, il legislatore delegante ha "optato per una definizione dei criteri 'in senso debole', ossia espungendo dalla stessa ogni ulteriore e più netta scelta di politica fiscale volta a conformare, non solo l'armonia, ma

fiscale (42) non ha evidentemente visto soddisfatte, stante la situazione attuale sopra brevemente illustrata, le proprie aspettative.

A loro volta, come si è detto, i decreti di attuazione hanno interpretato la delega in modo riduttivo, ed il risultato è quello che oggi abbiamo sotto gli occhi: una fiscalità regionale e locale composta per la grandissima parte da tributi derivati, con pochissimi spazi lasciati aperti alla potestà normativa regionale per creare tributi propri in senso stretto.

Alle ragioni per cui ciò è accaduto, e al ruolo svolto dalla Corte, è dedicata la parte centrale della mia relazione.

7. *Gli snodi del federalismo fiscale: il concetto di tributo proprio regionale.*

Già all'indomani dell'entrata in vigore del nuovo Titolo V la Corte si è trovata ad affrontare il tema della ripartizione delle potestà normative in materia fiscale tra Stato e Regioni (a statuto ordinario), delineata in modo (almeno formalmente) innovativo

l'indirizzo stesso del sistema tributario". Ciò in considerazione del fatto che i criteri delineati appaiono piuttosto rigidi; questa scelta sarebbe dunque volta a non restringere ulteriormente i già ristretti spazi lasciati al legislatore regionale. Ritiene invece la delega espressione di una scelta politica forte, in senso centralistico ed a tutela dell'unità dello Stato, F. PIZZETTI, *Un federalismo*. Come si può rilevare, indipendentemente dalle valutazioni sul grado di politicizzazione delle scelte del legislatore delegante, il giudizio è unanime nel senso della valorizzazione della centralità statale. Fatto tanto più degno di nota in quanto la gestazione e poi l'emanazione della delega sono avvenute sotto il governo delle forze politiche che maggiormente avevano promosso l'autonomia regionale e locale, sebbene diverse da quelle che avevano attuato la riforma costituzionale.

(42) Affermava ad esempio uno dei "padri" della legge, L. ANTONINI, *La rivincita*, che "una parte di quello che un contribuente pagava allo Stato, la pagherà alle Regioni e agli Enti locali, si realizzerà la cosiddetta 'tracciabilità' dei tributi, perché finalmente si saprà per quali spese sono richieste le imposte e si potranno quindi giudicare con il voto le varie amministrazioni. La pressione fiscale complessiva è quindi destinata a diminuire".

dagli artt. 117 e 119 Cost. Fino alla riforma costituzionale, come è ben noto, la materia fiscale era riservata (43), salve limitatissime eccezioni, allo Stato, che aveva dunque istituito con propria legge anche i tributi il cui gettito è devoluto alle Regioni o agli enti locali (44). Non per caso, infatti, i primi temi con cui la Corte si confronta sono quelli relativi alla disciplina dell'IRAP e delle tasse automobilistiche regionali, la cui disciplina le Regioni destinatarie del gettito avevano tentato di modificare. La constatazione dell'esistenza di fonti normative statali istitutive di tali tributi, che attribuiscono alle Regioni destinatarie del gettito solo limitati poteri di carattere attuativo (45), porta subito la Corte a ritenere che essi non sono "tributi propri regionali" nel senso dell'art. 119, secondo comma (46), "essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale". Non si tratta dunque di materia di legislazione concorrente ai sensi dell'art. 117, terzo comma, ma di materia che rientra nella esclusiva competenza

(43) A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria*, 72 ss.; E. DE MITA, *Basi*, 4 ss.; S. COCIANI, *Autonomia tributaria*, 70 ss.; PUTZOLU, *L'autonomia*, *passim*; P. BORIA, *Evoluzione storica*. Secondo la Corte, in base al testo originario degli artt. 117 e 119 nel concetto di autonomia finanziaria è compreso anche quello di potestà normativa tributaria; tale potestà, tuttavia, è fortemente condizionata dalle forme e dai limiti indicati dalle leggi statali: quindi le Regioni non dispongono di una potestà concorrente, quanto di un potere attuativo delle leggi dello Stato. In tal senso cfr., tra le altre, le sent. nn. 204/1987, 214/1987, 294/1990, 295/1993, 271/1996.

(44) Anche alle Regioni a statuto speciale veniva riconosciuta in tale materia una potestà limitatissima.

(45) Secondo uno schema che, come si è detto in premessa, vige tuttora, anche se il legislatore statale ha ampliato la libertà di manovra delle Regioni.

(46) Il concetto di "tributo proprio" nel vecchio sistema costituzionale era diverso, in quanto basato solo sulla identificazione dell'ente destinatario del gettito: non può quindi farsi leva, in via interpretativa, sulla giurisprudenza costituzionale *anve* riforma: L. ANTONINI, *La Corte assegna l'Irap*; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria*, 200, nota (75).

dello Stato in materia di tributi erariali (sent. nn. 296/2003 (47), 297/2003 (48), 311/2003). Invece, i tributi preesistenti alla riforma, *ab origine* istituiti e regolati con legge regionale, sono a tutti gli effetti “tributi propri”, ovvero tributi propri in senso stretto (sent. n. 297/2003) (49).

Appare dunque evidente che è un criterio giuridico-formale, quello appunto della fonte, a guidare l'interpretazione e l'applicazione del nuovo sistema costituzionale (50). Non invece un criterio sostanziale, quale, ad esempio, quello della destinazione del gettito (*i.e.* della manovrabilità delle risorse attribuite alla Regione per lo svolgimento delle funzioni fondamentali — la sanità per l'IRAP), ovvero quello della struttura “locale” del tributo, vale a dire della possibilità di attribuirlo o ripartirlo su base locale in ragione dell'individuazione del presupposto (ele-

(47) Su cui v. L. ANTONINI, *La Corte assegna l'Irap*. L'A., pur concordando con il fatto che tributi istituiti con legge statale non possono ritenersi propri delle Regioni nel senso voluto dal nuovo art. 119, auspica — sottolineando l'assenza di un regime transitorio — l'adozione da parte della Corte di un orientamento meno rigido con riferimento ad interventi delle Regioni di carattere agevolativo, come quelli oggetto del giudizio, che non avevano sollevato obiezioni *ante* riforma.

(48) Il principio è stato ribadito in numerose sentenze successive, tra cui le nn. 241/2004 con riferimento all'IRAP (su cui v. S. PELLEGRINI, *L'autonomia*) e la n. 451/2007 con riferimento alla tassa automobilistica. Nello stesso senso con riferimento all'ICI, anche nei confronti delle Regioni a statuto speciale, sent. nn. 75/2006 e 298/2009. V. il par. 2 per il perpetuarsi di questo orientamento della Corte dopo la “regionalizzazione” dell'IRAP.

(49) Si tratta di tributi di scarsissima rilevanza come ad esempio quello oggetto della sent. n. 297/2002, la tassa di concessione per la raccolta dei tartufi istituita dalla Regione Veneto, abrogata poco dopo la sua istituzione proprio in ragione dell'esiguità del gettito.

(50) In questo senso, già prima della sentenza: F. GALLO, *Federalismo fiscale*. Adesivamente rispetto alle indicate sentenze, A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria*, 211 ss. Sulla giurisprudenza successiva che ha confermato tale orientamento v. tra gli altri, S. LA PORTA, *Una sola materia*. L'A. ritiene questo criterio formale riduttivo, dovendosi invece privilegiare un criterio di tipo sostanziale: infatti, condividendo il pensiero della Corte si rimetterebbe al legislatore statale la disponibilità di delimitare i confini della materia, e quindi la materia stessa.

mento questo evidentemente collegato a quello della destinazione del gettito (51)). Ed è anche un criterio che prende atto della situazione esistente, consentendone il mantenimento senza salti in avanti, finché lo Stato non decida di attribuire alle Regioni maggiore autonomia (costituendo una prima decisiva causa della prolungata inerzia del legislatore statale, durata come si è detto ben dieci anni).

8. (segue): *la potestà normativa concorrente, il coordinamento e i principi fondamentali.*

Il fatto che, secondo l'art. 119, le Regioni stabiliscono ed applicano tributi propri "secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" ed il fatto che la determinazione di tali principi sia materia di legislazione concorrente ha indotto la Corte, nella fondamentale sent. n. 37/2004, a ritenere che "l'attuazione di questo disegno costituzionale richiede però come necessaria premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali". È stata così rigettata la tesi di alcune Regioni a statuto ordinario, le quali avevano rivendicato l'esistenza di una materia "sistema tributario degli enti locali", rimessa alla potestà residuale delle Regioni ex art. 117, quarto comma (52), con riferimento ai tributi locali istituiti con legge dello Stato.

È evidente, prosegue la Corte, che l'attuazione del nuovo dettato costituzionale "richieda altresì la definizione di una disci-

(51) Si pronunciano decisamente per l'adozione di un criterio sostanziale, tra gli altri, A. BRANCASI, *Adeguatezza delle risorse*; S. COCIANI, *Olimpiadi*.

(52) Sul procedimento logico-giuridico di individuazione delle materie di competenza residuale o "innominate" e sui relativi orientamenti della Corte v. tra gli altri A. G. ARABIA, *Attività*.

plina transitoria che consenta l'ordinato passaggio dall'attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte 'derivata', cioè dipendente dal bilancio statale, e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a Regioni ed enti locali di effettuare autonome scelte, ad un nuovo sistema".

La centralità di questa sentenza nel percorso interpretativo ed applicativo del nuovo sistema costituzionale è evidente. Essa *in primis* afferma la necessità del coordinamento, in armonia con l'orientamento già consolidato, cui si è accennato nel par. prec.; ed infatti, benché le Regioni ricorrenti rivendicassero a sé la disciplina di dettaglio di alcuni tributi locali, a titolo di potestà esclusiva, si trattava di tributi locali derivati, istituiti con legge dello Stato, per la quale dunque quest'ultimo conservava potestà normative, anche di dettaglio (53). La novità (invero non necessaria, posto che il ragionamento della Corte avrebbe potuto arrestarsi all'affermazione della permanenza della potestà normativa statale nella questione ad essa devoluta) è stata quella di prendere atto della circostanza che il passaggio dal sistema fiscale esistente a quello delineato dal nuovo Titolo V richiede una fase transitoria complessa ed articolata, che necessita in quanto tale di un intervento specifico del legislatore statale che fissi i principi del coordinamento, senza che questi principi possano essere desunti dal sistema esistente (54) (55). Inoltre, la Corte sembra

(53) È appena il caso di rilevare che l'affermazione della legittimità della disciplina statale di dettaglio segna la massima compressione dell'autonomia regionale ed è strettamente correlata alla posizione di supremazia che viene attribuita allo Stato in materia di coordinamento.

(54) La dottrina prevalente si era espressa in senso opposto: v. sul punto A. GIOVANARDI, *L'autonomia*, p. 226 e le ampie citazioni ivi riportate.

(55) Va segnalato, al riguardo, che la c.d. legge La Loggia (l. n. 131/2003) prevedeva, all'art. 1, comma 3, che "*nelle materie appartenenti alla legislazione concorrente, le Regioni esercitano la potestà legislativa nell'ambito dei principi fondamentali espressamente determinati dallo Stato o, in difetto, quelli desumibili dalle leggi statali vigenti*". La stessa legge — rimasta in buona parte inattuata — prevedeva anche che "*in sede di prima applicazione, per orientare l'iniziativa legislativa dello Stato e delle Regioni fino all'entrata in*

rimettere alla legge dello Stato il coordinamento *tout court* e non (solo) i principi cui il coordinamento deve ispirarsi, benché esso sia materia (o, più propriamente, funzione (56)) di potestà concorrente. Secondo l'opinione maggiormente condivisa, invece, è il coordinamento — in quanto oggetto di legislazione concorrente — ad essere disciplinato dai principi fondamentali e non la potestà tributaria regionale direttamente (57).

Quanto poi all'esercizio della potestà normativa statale, l'unico limite posto dalla Corte è il "*divieto di procedere in senso inverso a quanto oggi prescritto dall'art. 119 della Costituzione, e così di sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali in vigore alle Regioni e agli enti locali*".

Un tale divieto e la conseguente garanzia per le Regioni discende direttamente dal dettato costituzionale, per cui la sua riaffermazione nel quadro generale delineato dalla sentenza è certo assai opportuna (58) (59); nessuno spunto però viene dalla

vigore delle leggi con le quali il Parlamento definirà i nuovi principi fondamentali", il Governo è delegato ad adottare decreti legislativi "*meramente ricognitivi dei principi fondamentali che si traggono dalle leggi vigenti*". Sulla giurisprudenza della Corte sulla legge La Loggia v. M. BARBERO, *La Corte costituzionale*. In termini generali sul concetto di coordinamento, A. BRANCASI, *Il coordinamento*; G. RIVOCCHI, *Il coordinamento*; M. BELLETTI, *Il coordinamento*. È insito nel concetto stesso di coordinamento la pariordinazione dei soggetti che debbono uniformare a principi comuni la loro azione. In questi termini, la nozione di coordinamento non è compatibile con la subordinazione delle Regioni allo Stato.

(56) Cfr. A. MORRONE, *Principi*; F. SORRENTINO, *Coordinamento*.

(57) V. sul punto, tra gli altri, F. GALLO, *Prime osservazioni*; S. COCIANI, *Olimpiadi*; E. DE MITA, *Basi*, 39; G. BIZIOLI, *I principi*. È stato ipotizzato, al riguardo, che nella sentenza in commento la Corte abbia utilizzato per raggiungere tale conclusione, pur senza nominarli, gli strumenti logici della sussidiarietà, quale strumento di avocazione allo stato di competenze regionali, e della trasversalità della materia: F. SORRENTINO, *Coordinamento*.

(58) Osserva giustamente A. MORRONE, *Principi*, che questo è già un principio di coordinamento, individuato dalla stessa Corte. Da questo principio non discende tuttavia il corollario che lo Stato, qualora adotti misure legislative che riducano il gettito di un tributo derivato, sia tenuto a compen-

sentenza, in termini positivi, sull'ambito di esplicazione dell'autonomia regionale (60), se non di carattere meramente strutturale. La Corte infatti indica come possibile l'adozione, quanto all'imposizione locale, sia di un modello bilivello ("Stato-ente locale" o "Regione-ente locale" (61) che di un modello trilivello ("Stato-Regione-ente locale"), fatta sempre salva la potestà statale in materia di fissazione dei principi fondamentali.

Ne è derivato un sostanziale blocco dell'esercizio dell'autonomia regionale in materia di entrate tributarie, nel lungo periodo di gestazione della legge delega che reca tali principi, prima (l. n. 42/2009), e dei decreti che successivamente l'hanno attuata; decreti emanati — come si è detto sopra — solo nel 2011, a dieci anni dalla riforma, quando essa aveva ormai perso la sua spinta propulsiva e il contesto politico in cui era nata (62).

La soluzione qui data dalla Corte, che ha segnato tutto il successivo sviluppo tanto della giurisprudenza costituzionale

sare pienamente l'ente territoriale destinatario del gettito; è infatti sufficiente che nel complesso l'ente non sia privato delle risorse necessarie per svolgere i suoi compiti. Né l'esercizio della potestà normativa è soggetto al principio di leale collaborazione (tra le molte, sent. n. 298/2009 in materia di ICI).

(59) Va segnalato, per attinenza del tema, che con una rara pronuncia a tutela dell'autonomia di entrata delle Regioni contro misure legislative centrali la Corte ha dichiarato la illegittimità di una norma statale che aveva imposto alle Regioni il cui territorio è stato interessato da calamità naturali di aumentare i tributi propri in senso stretto o derivati nei limiti consentiti prima di accedere al fondo per la protezione civile. Ciò in quanto il servizio di protezione civile è esercitato dallo Stato, il quale deve quindi provvedere con fondi propri (sent. n. 22/2012, su cui v. C. VERRIGNI, *Aumento*).

(60) Il giudizio sulla natura "conservatrice" della sentenza è unanime nei commentatori: v. tra gli altri, M. BASILAVECCHIA-L. DEL FEDERICO-F. OSCULATI, *Il finanziamento*, C. SCALINCI, *Riserva di legge*, A. MORRONE, *Principi*, G. BIZIOLI, *I principi*, M. BARBERO, *Dalla Corte costituzionale*.

(61) Confermano la possibilità di adottare un modello bilivello "Regione-ente locale" la sent. n. 372/2004. *Contra* V. CERULLI IRELLI, *Il contesto*.

(62) Prova ne sia che solo un anno dopo, nel 2012, veniva varata la riforma costituzionale ora in attesa di *referendum* confermativo che — come si avrà modo di rilevare — sottrae alle Regioni ogni potestà residuale (anche) in materia fiscale.

quanto della legislazione in materia fiscale, è ben diversa da quella adottata in altre materie di legislazione concorrente, per esempio per quanto riguarda la sanità, oggetto di coordinamento nell'ambito della materia "tutela della salute". A questo proposito infatti la Corte ha affermato che i principi fondamentali non debbono necessariamente trarsi solo da leggi statali nuove, espressamente rivolte a tale scopo: "*specie nella fase della transizione dal vecchio al nuovo sistema di riparto delle competenze, la legislazione regionale concorrente dovrà svolgersi nel rispetto dei principi fondamentali comunque risultanti dalla legislazione statale già in vigore*" (63). Anzi, con riferimento alla potestà regionale concorrente *ex art.* 122, primo comma (64), la Corte ha sottolineato che la soluzione da essa data, e cioè quella della non necessità di una legge statale di coordinamento (purché naturalmente la Regione operi nel rispetto dei principi fondamentali desumibili dalla preesistente legislazione statale), vale a scongiurare "*la conseguenza che il legislatore statale, omettendo di dettare tali principi, potrebbe di fatto paralizzare l'esercizio della competenza regionale a tempo indeterminato*" (65) (66).

Ci si può chiedere per quali motivi la Corte abbia ritenuto — peraltro con quello che potrebbe considerarsi, nell'economia della sent. n. 37/2004, un *obiter dictum* — di adottare una soluzione diversa da quella già data per altre materie, con gli

(63) Sent. n. 282/2002; nello stesso senso, sempre in materia di sanità, sent. n. 510/2002.

(64) "*Il sistema di elezione e i casi di ineleggibilità e di incompatibilità del Presidente e degli altri componenti della Giunta regionale nonché dei consiglieri regionali sono disciplinati con la legge della Regione nei limiti dei principi fondamentali stabiliti con la legge della repubblica*".

(65) Sent. n. 196/2003.

(66) Su tale filone giurisprudenziale v. A. D'ATENA, *Diritto Regionale*, 152 ss.; D. MORANA, *La "nuova" potestà*, A. G. ARABIA, *Attività*, i quali peraltro non menzionano il diverso orientamento adottato dalla Corte con la sentenza qui in commento relativa al coordinamento in materia fiscale. Osserva in proposito S. MANGIAMELI, *Giustizia costituzionale*, che il "via libera" della Corte all'autonomia regionale dato con queste sentenze avrebbe ben presto perso di significato perché la stessa Corte ha subito forgiato strumenti ben più penetranti di centralizzazione del potere legislativo.

importanti effetti di stasi del sistema di cui si è detto (anche se, forse, era difficilmente immaginabile, all'epoca, che la legge sui principi fondamentali si sarebbe fatta attendere ancora per cinque anni). La risposta sta, probabilmente, nel fatto che la potestà normativa tributaria, a differenza delle altre oggetto delle ricordate sentenze, da un lato era stata fino a quel momento oggetto della potestà esclusiva dello Stato, e dall'altro diveniva, a seguito della riforma del Titolo V, ad essere ripartita orizzontalmente tra due livelli di governo senza che fossero già presenti nell'ordinamento regole sul riparto delle competenze (67).

9 (segue): *la competenza residuale delle Regioni in materia di tributi propri.*

Un altro fondamentale snodo della giurisprudenza della Corte è costituito dalla sent. 102/2008 (68), anch'essa talmente nota da richiedere solo poche considerazioni. Nel decidere su tributi propri istituiti da una Regione a statuto speciale, la Sardegna, la Corte si pone il pregiudiziale problema di stabilire se l'autonomia a questa assicurata dallo statuto regionale sia di maggiore o minore ampiezza rispetto a quella che la Costituzione riserva alle Regioni a statuto ordinario; ed infatti, ove l'autonomia di queste ultime fosse stata più ampia, anche la Sardegna avrebbe potuto giovarsene, ai sensi dell'art. 10 l. cost. n. 3/2001. A tal fine la Corte esamina dunque l'ambito di autonomia delle Regioni a statuto ordinario in materia di tributi propri, giungendo a conclusioni che sono state unanimemente ritenute di parziale superamento rispetto a quanto affermato nella sent. n. 37/2004 e in altri precedenti, benché la sent. n. 102/2008 faccia ad essi ampio

(67) In questo senso, nei termini più generali della possibilità di adottare diverse soluzioni per il coordinamento di materie "vecchie" o "nuove", L. ANTONINI, *Sono ancora legittime.*

(68) Al cui commento è dedicato l'intero volume AA.VV., *L'autonomia tributaria*, nonché numerosi articoli e note, tra i quali possono citarsi L. ANTONINI, *La sent. n. 102 del 2008*; A. GIOVANARDI, *Riflessioni*; R. SUCCIO, *La fiscalità.*

riferimento. Secondo la sentenza in esame, fino a quando non sarà emanata la legge statale di coordinamento “è vietato alle Regioni istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato o di legiferare sui tributi esistenti istituiti e regolati da leggi statali”. “Solo per quanto riguarda le suddette limitate ipotesi di tributi propri aventi presupposti diversi da quelli dei tributi statali, la Corte ha riconosciuto sussistere il potere delle Regioni di stabilirli, in forza del quarto comma dell’art. 117 Cost., anche in mancanza di un’apposita legge statale di coordinamento, a condizione, però, che essi, oltre ad essere 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 » (in tal senso, ancora, la sentenza n. 37 del 2004, nonché, in via generale, la sentenza n. 282 del 2002)”.

Sembra di poterne desumere, stante la chiara affermazione della natura residuale della potestà delle Regioni in materia di tributi propri in senso stretto (69) e la conseguente non necessità della previa emanazione della legge sui principi fondamentali, che la necessità di rispettare i principi di coordinamento, espressa dall’art. 119, non imponga comunque di riportare la materia nell’ambito del coordinamento di cui all’art. 117, e quindi alla legge sui principi fondamentali, quando si tratta di materia di competenza residuale. Per tale motivo è dunque possibile fare ricorso ai principi comunque desumibili dall’ordinamento e dal sistema fiscali, anche se non espressamente codificati, senza contraddire né le conclusioni cui era giunta la sent. n. 37/2004 né quelle, opposte, cui era giunta la sent. n. 282/2002, ambedue richiamate. Si accoglie così la tesi per cui i principi di coordinamento di cui all’art. 119, secondo comma, non sono i principi

(69) Si tratterebbe di una materia residuale innominata avente ad oggetto il “sistema tributario regionale e locale”, ricavata per differenza rispetto al sistema tributario statale oggetto di riserva a favore dello Stato. V. tra gli altri S. LA PORTA, *Una sola materia*.

fondamentali di cui all'art. 117, terzo comma, perché i primi sono principi dello Stato ed i secondi dell'ordinamento statale (70).

Assume rilevanza, in questa ottica, la natura sostanziale del tributo regionale, cioè le sue caratteristiche oggettive, perché esse sono gli unici indici per stabilire se il tributo rispetti o meno il riparto di competenze, mentre fino a quel momento, nel ragionamento della Corte, doveva considerarsi sufficiente considerare, sotto il profilo formale, la tipologia della fonte. Poiché la potestà statale e quella regionale in materia fiscale sono due materie esclusive, ma hanno potenzialmente lo stesso oggetto, appare necessario delimitarne i confini. Tali confini vengono individuati in due modi: da un punto di vista per così dire statico, la sentenza individua una tipologia di tributi che, sebbene non sembrano costituire l'oggetto esclusivo dell'autonomia regionale (71), appaiono "tipici" della fiscalità locale, ossia i tributi "di scopo" (72) o corrispettivi, espressivi dei fondamentali principi (all'epoca non ancora codificati, ma da tempo individuati dalla dottrina) della territorialità e della continenza. Da un punto di vista dinamico, al fine di gestire il passaggio dalla fiscalità accentrata a quella regionale e locale, il criterio indicato dalla Corte è quello della "riserva di presupposto".

(70) Così A. MORRONE, *Principio*.

(71) In questi termini, a commento della sentenza, A. GIOVANARDI, *Riparto*. È stata infatti ipotizzata dalla dottrina, a seguito di tale sentenza, anche la facoltà delle Regioni a statuto ordinario di istituire imposte proprie sui redditi (e quindi, non di scopo né corrispettive) aventi caratteristiche "locali" non già colpiti dalle imposte erariali sul reddito: F. GALLO, *Caposaldi*. Esisterebbe, al contrario, una riserva a favore delle Regioni su tale tipologia di tributi (di scopo o corrispettivi), che non potrebbero essere oggetto di "appropriazione" da parte dello Stato: L. DEL FEDERICO, *Orientamenti*.

(72) Su cui v. A. URICCHIO, *Imposizione di scopo*. Anche con riferimento a questo tipo di tributi deve registrarsi la tendenza alla appropriazione da parte del legislatore statale, ai fini della possibilità di loro istituzione da parte dei Comuni, invero con assai scarso successo visti i pregnanti obblighi di rendicontazione del loro utilizzo. Si possono quindi estendere ad essi le considerazioni fatte in premessa sullo scarso *appeal*, per gli amministratori locali, dei tributi che li richiamano ai principi di responsabilità e rendicontazione.

10. (segue): *la riserva di presupposto.*

Uno dei punti fondamentali della sent. n. 102/2008 è dunque quello di aver precisato che i tributi propri delle Regioni, la cui istituzione rientra nella potestà normativa residuale con gli effetti ora visti, debbano avere presupposti diversi da quelli già previsti da leggi fiscali emanate dallo Stato. La sovrapposizione di fonti, statale e regionale, sul medesimo tributo, non ammissibile data la riserva a favore dello Stato sui tributi già esistenti, viene dunque esclusa vietando che fonti normative di due diversi livelli possano istituire tributi aventi il medesimo presupposto. Del resto pare difficilmente ipotizzabile che due diversi tributi gravino sul medesimo presupposto senza che una legge (dello Stato) fissi i criteri con i quali le due imposizioni si combinano e sono riconducibili ad un unico sistema (73).

(73) Un problema di “combinazione” — non riconducibile al coordinamento in senso tecnico, ma indicativo della complessità data dalla sovrapposizione di diversi livelli di destinazione del gettito — si manifesta con riferimento alle imposte sul reddito. Molto brevemente, la questione è la seguente. L'IRAP è un'imposta di tipo reale che grava sulle attività produttive e costituisce, come tale, un costo per i soggetti passivi (imprenditori e professionisti); costo che, alla luce della capacità contributiva espressa dal presupposto delle imposte sul reddito e dalla relativa base imponibile (tendenzialmente costituita dall'utile netto), dovrebbe essere deducibile ai fini di queste ultime imposte. Non avendo il legislatore previsto *ab origine* tale deducibilità, la questione è stata più volte devoluta alla Corte, sotto il profilo della violazione dell'art. 53 Cost. Benché la formulazione della questione da parte del giudice *a quo* sia più volte incappata in pronunce di inammissibilità per difetto di rilevanza, la ripetuta sottoposizione alla Corte della questione ha fatto maturare nel legislatore il convincimento che fosse opportuno disporre tale deducibilità, cosa che è stata infine prevista per quote forfettariamente determinate (v. una più dettagliata esposizione in A. BODRITO, *Deducibilità*). L'attinenza del tema con le questioni che si stanno trattando è data dal fatto che una delle motivazioni che avevano originariamente portato ad escludere la deducibilità era la considerazione, di carattere sistematico, dell'interferenza tra i due diversi livelli normativi di imposizione e di destinazione del gettito. Ed infatti, le scelte delle Regioni in materia di aliquote IRAP hanno, se la deduzione è consentita, un diretto riflesso sul gettito delle imposte erariali sul reddito: un aumento delle aliquote e quindi del gettito IRAP per la Regione si

Questa affermazione, che trova largo consenso in dottrina (74), è senza dubbio condivisibile laddove demanda al coordinamento di dettare le regole sulla ripartizione tra diversi livelli di normazione del medesimo presupposto. Cosa che tuttavia la legge delega platealmente non ha fatto, individuando sì le caratteristiche dei tributi propri regionali e locali, ma non delimitando per differenza l'oggetto della potestà esclusiva statale. Viene così elevata a principio fondamentale la riserva di presupposto, non solo con riferimento ai tributi già esistenti regolati con legge statale, ma anche con riferimento ai tributi di nuova istituzione, andando ben oltre quanto previsto in via meramente transitoria — cioè nella perdurante assenza della legge statale di coordinamento — dalla sent. n. 102/2008 (75). Lo Stato viene così legittimato ad "occupare" presupposti (76) con proprie leggi, creando tributi nuovi per sé, ovvero tributi derivati per le Regioni o per gli enti locali, senza che la ontologica "località" del tributo possa costituire un ostacolo all'esercizio della potestà normativa statale. Potestà che ad esempio, come si è già rilevato nel par. 2, lo Stato ha esercitato dopo poco tempo dall'emanazione della legge delega, istituendo l'imposta di soggiorno a favore dei Comuni.

traduce in un minor introito per lo Stato. Tali considerazioni, tuttavia, non dovrebbero prevalere sul rispetto del principio di capacità contributiva che, in questo caso, richiede che la tassazione sul reddito avvenga comunque su una base imponibile nettata dei costi sostenuti dal soggetto passivo per l'esercizio delle sue attività (tra i quali rientra l'IRAP).

(74) V. A. GIOVANARDI, *L'autonomia*, 196 ss. e dottrina ivi citata; manifesta perplessità sul punto D. STEVANATO, *I "tributi propri"*.

(75) V. F. GALLO, *I principi fondamentali* e, se si vuole, L. SALVINI, *I tributi propri*.

(76) Un tema che non può essere qui approfondito attiene al concetto di presupposto che si ritenga di accogliere in sede di interpretazione ed attuazione della delega: se si tratti cioè di presupposto in senso economico ovvero giuridico. È evidente, al riguardo, che accogliere ai fini della riserva statale il più lato concetto di presupposto economico varrebbe a comprimere maggiormente l'autonomia regionale. Si v. sul punto la dottrina citata alla nota prec.

11. *Il coordinamento della finanza pubblica.*

L'art. 117, terzo comma, pone sul medesimo piano e in visione sinergica, nell'ambito della potestà legislativa concorrente, il coordinamento della finanza pubblica e il coordinamento del sistema tributario. Prima della riforma costituzionale attuata con la l. n. 1/2012 un terzo elemento completava l'insieme, quello della armonizzazione dei bilanci pubblici.

Il fatto che la giurisprudenza costituzionale, trattando della materia fiscale, si occupi esclusivamente del coordinamento del sistema tributario e non anche di quello della finanza pubblica (77) non deve far trascurare, in una valutazione complessiva delle vicende interpretative ed applicative del federalismo fiscale, la stretta correlazione esistente tra le due forme di coordinamento. È infatti possibile che siano stati proprio gli spazi lasciati aperti dalla tardiva e incompleta attuazione del federalismo fiscale ad aver consentito alle manovre finanziarie emergenziali di sbilanciare il rapporto tra Stato e Regioni a favore del coordinamento e a discapito dell'autonomia. E ciò mentre nel disegno originario di riforma del Titolo V il coordinamento della finanza pubblica doveva ritenersi probabilmente servente rispetto al coordinamento del sistema tributario (78). La giurisprudenza della Corte ed il legislatore, tanto costituzionale quanto ordinario, sono andati in senso opposto, attribuendo al coordinamento della finanza pubblica, e quindi alla fissazione dei tetti di spesa delle Regioni anche con normativa di dettaglio, un'efficacia assolutamente pervasiva e tale da sopravanzare, per rilevanza, qualsiasi ripartizione per competenza delle singole materie legislative, compresa quella, peraltro strettamente collegata, in materia di

(77) Non ravvisandosi in ambito fiscale pronunce in cui, come invece accade in molte altre materie di competenza esclusiva regionale, il coordinamento della finanza pubblica è stato invocato in relazione all'esercizio delle potestà normative regionali riconosciute dall'art. 117, quarto comma.

(78) Così M. BELLETTI, *Coordinamento*.

entrate (79). In altri termini il coordinamento della finanza pubblica, da competenza concorrente nel dettato costituzionale, si è trasformata in una competenza esclusiva finalistica, la quale consente allo Stato ogni tipo di intervento (80). In questa ottica, la tutela delle esigenze unitarie dello Stato è affidata proprio al coordinamento della finanza pubblica, che sotto questo profilo assume ad architrave della “costituzione finanziaria” delineata dal Titolo V (81).

Tanto più naturalmente tale tendenza si è accentuata da quando la l. cost. n. 1/2012 ha costituzionalizzato il principio dell'equilibrio di bilancio, espungendo il terzo correlato termine della competenza concorrente in materia di entrate e di spese, l'armonizzazione dei bilanci pubblici, e costruendo (in questo caso esplicitamente) una competenza speciale esclusiva dello Stato (82). Nell'interpretare questa disposizione la Corte esclude che il riferimento costituzionale alla “armonizzazione” consenta una qualche forma di partecipazione degli enti interessati, così escludendo, per le Regioni, l'esercizio dell'autonomia finanziaria (83) e creando ulteriori vincoli all'autonomia in materia di entrate (84). Il vincolo è costituito dall'obbligo di rispettare l'equilibrio dei relativi bilanci, sulla base delle regole stabilite nell'esercizio di una potestà esclusiva e non più concorrente dello Stato.

(79) Tra i tanti: M. BELLETTI, *Forme di coordinamento*; C. DE MARTIN, *Introduzione*; M. BENVENUTI, *Brevi considerazioni*; E. ROSSI, *La giurisprudenza*.

(80) D'ATENA, *Profili costituzionale*; DI FOLCO, *Coordinamento*; L. RONCHETTI, *Gli anni*; L. VIOLINI-A. ROVAGNATI, *Rileggendo*.

(81) G. N. SALERNO, *Alcune riflessioni*. Nello stesso senso: N. LUPO-G. RIVOSECCHI, *Quando l'equilibrio*.

(82) Sul punto, tra gli altri, M. CECCHETTI, *Legge costituzionale*.

(83) S. BARTOLE, *Supremazia*.

(84) F. GALLO, *Il principio costituzionale*; G. M. SALERNO, *Equilibrio di bilancio*.

12. Conclusioni a Costituzione vigente.

La figura della parabola (85) sembra descrivere in modo icastico le vicende del federalismo fiscale dalla riforma del Titolo V, che aveva lasciato immaginare un radicale *revirement* nei rapporti Stato — Regioni con l'apertura di una stagione di valorizzazione della sussidiarietà e dell'autonomia locale, al suo mesto declino segnato, lungo diverse e progressive tappe, definitivamente dai decreti del 2011 e dalla successiva azione legislativa.

L'impostazione cauta della Corte nel riconoscere l'autonomia impositiva delle Regioni e l'atteggiamento centralistico del legislatore statale non possono però essere compiutamente valutati se considerati in modo avulso dall'intero contesto della riforma costituzionale e della sua assai faticosa e insoddisfacente attuazione (86). L'autonomia di entrata e di spesa delle Regioni si pone infatti al centro dell'intero nuovo assetto costituzionale delineato nel 2001: alle sue modalità di attuazione, sulle quali l'art. 119 si pronuncia in modo solo parziale, è stato affidato il difficile compito di mantenere l'equilibrio tra l'unità dello Stato e l'"armonia con la Costituzione" da un lato e le istanze autonomistiche dall'altro. Basti menzionare la questione della determinazione del

(85) Non a caso usata anche in termini più generali per descrivere le vicende del regionalismo da D. MORANA, *La "nuova" potestà* e S. MANGIAMELI, *Il governo*.

(86) Ci si limita qui, naturalmente, a considerazioni di carattere giuridico ed economico. Ma altre concause sono sicuramente individuabili per il declino del regionalismo e del federalismo. Rientra certamente tra queste il fatto che la riforma del Titolo V è stata attuata da un governo di centrosinistra, mentre la sua attuazione è stata poi compito di un governo di centrodestra che non l'aveva voluta, e che aveva visto bocciare dal *referendum* costituzionale la propria "controriforma" approvata dal Parlamento nel 2005. E rientrano probabilmente tra le concause anche i cambiamenti che nei quindici anni dalla riforma hanno interessato la politica e l'economia mondiale, cambiamenti che hanno spostato l'accento dalle autonomie e dalle particolarità locali (il "piccolo è bello") alle "sfide globali" necessarie per la stessa conservazione degli attuali assetti geopolitici ed economici che travalicano non solo le autonomie locali, ma anche i singoli Stati.

fondo perequativo e delle sue modalità di funzionamento. La devoluzione attuata con la riforma del Titolo V ha attribuito alle Regioni funzioni assolutamente primarie sotto il profilo sociale quali la sanità, l'istruzione, l'assistenza, dovendo quindi necessariamente garantire un uniforme livello delle relative prestazioni su tutto il territorio nazionale. In questa situazione, la giusta scelta politica per un federalismo "equo" e solidaristico — in assenza di una presa di posizione della Costituzione — ha portato ad ampliare sotto il profilo finanziario l'esigenza di perequazione orizzontale (87): e poiché la perequazione è fatta con fondi statali, si è accentuata ulteriormente la centralità della fiscalità erariale e la necessità che il bilancio dello Stato sia dotato di risorse adeguate, conseguentemente limitando la devoluzione alle Regioni di tributi già erariali.

Dal punto di vista sostanziale, l'autonomia in materia di spesa è collegata, in un inevitabile circolo che si è presto fatto "vizioso", alla devoluzione delle funzioni dal centro alla periferia, devoluzione che la Costituzione ha in larga parte rimesso al legislatore statale e che neanche la legge delega ha disegnato con chiarezza. E, d'altra parte, più sono ampie le funzioni assegnate alle Regioni, quindi tanto maggiore è il decentramento, tanto più — inevitabilmente — le compartecipazioni e la finanza derivata prendono il sopravvento su quella propria. Il necessario equilibrio tra entrate e spese, e quindi la fissazione del livello complessivo delle une e delle altre, è d'altra parte dipendente — secondo il disegno della legge delega — dalla determinazione dei costi e dei fabbisogni *standard* (d.lgs. n. 216/2010 di attuazione della delega), opera attualmente appena iniziata, così come la ricognizione dei

(87) Per perequazione orizzontale si intende quella destinata a colmare le diverse dotazioni finanziarie tra territori dotati di differente capacità fiscale per abitante. Il divario tra le risorse necessarie alle Regioni per svolgere le funzioni ad esse assegnate e le risorse reperibili tramite tributi propri (in senso stretto e derivati) dovrebbe invece essere colmato mediante le compartecipazioni, che hanno le caratteristiche di essere meno discrezionalmente manovrabili dal potere centrale rispetto alle assegnazioni del fondo perequativo. V. per tutti, sul tema, A. ZANARDI, *Per lo sviluppo, passim* e spec. 147 ss..

LEP in materia di assistenza, istruzione e trasporto (88). A ciò si aggiunga che, come si è accennato, una serie di fattori, giuridici, economici e politici, ha portato ad assegnare al versante delle spese e in particolare al coordinamento della finanza pubblica un peso assolutamente preponderante rispetto a quello delle entrate.

Dal punto di vista dell'equilibrio tra i diversi livelli di governo nell'attuazione di questo complesso disegno si è poi rivelata del tutto carente la concertazione, sia dal versante delle entrate che delle spese, anche a seguito della mancata istituzione di un Senato delle autonomie (89) e comunque di adeguati organi rappresentativi delle Regioni ed Enti locali.

La crisi economica e la relativa legislazione emergenziale (90), l'esigenza derivante dagli impegni internazionali di ripianamento del *deficit* che ha relegato nell'ambito dell'utopia l'arretramento della fiscalità statale rispetto ai presupposti impositivi disponibili ed al relativo gettito, la necessità di osservare i patti di stabilità e la conseguente compressione della spesa delle Regioni e degli enti locali, anche se finanziata con risorse proprie, sono tutti fattori che hanno inciso in modo determinante sulla sostanziale riduzione dell'autonomia fiscale regionale intesa nel senso in cui l'aveva immaginata e disegnata innovativamente la riforma del Titolo V, per ripiegare sulla manovrabilità dei tributi derivati. Manovrabilità che peraltro anch'essa è stata di recente, seppure in via transitoria, incisivamente limitata in nome del coordinamento finanziario.

Il risultato, sotto il profilo dell'imposizione fiscale, è quanto di più lontano si potesse immaginare all'atto della riforma del Titolo V: le leve decisionali in materia di entrate e di spese, lungi

(88) Come ha sottolineato la Corte nella sent. n. 273/2013, la ricognizione dei LEP è condizione necessaria ai fini della compiuta attuazione del finanziamento delle funzioni degli enti territoriali prevista dall'art. 119.

(89) V. per tutti, sul punto, S. PAJNO, *Il peso*.

(90) La crisi economica non costituisce per la Corte motivo per derogare al riparto di competenze, ma comunque per ampliare, se ciò è possibile in via interpretativa, le competenze statali a scapito di quelle residuali: cfr. M. BENVENUTI, *Brevi considerazioni*. Sulle relazioni tra esigenze finanziarie e centralismo, S. MANGIAMELI, *Le Regioni*.

dall'essere significativamente riposte negli enti "vicini" al cittadino, sindacabili ed influenzabili attraverso il voto e le formazioni sociali, sono in mano al potere statale, a sua volta decisamente influenzato dalle scelte adottate in sede sovranazionale (91): la inevitabile tensione tra "devoluzione verso l'alto" e "devoluzione verso il basso" ha visto senz'altro vincente la prima.

13. *La nuova legge di riforma costituzionale.*

Se quello fin qui descritto è lo "stato dell'arte" sul federalismo fiscale, si comprende come, sotto questo aspetto, la riforma costituzionale ora soggetta allo scrutinio referendario non muti di molto la sostanza delle cose, cristallizzando nel nuovo dettato degli artt. 117 e 119 la situazione che si è venuta a creare in sede di interpretazione ed applicazione delle vigenti norme costituzionali. Se dunque, dal punto di vista della struttura e della formulazione le nuove disposizioni sono ben diverse da quelle esistenti, si potrebbe ritenere che dal punto di vista sostanziale non molto sia cambiato.

Come è ben noto, mentre resta naturalmente nell'ambito delle materie di legislazione esclusiva statale il "*sistema tributario e contabile dello Stato*", il "*coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*", sottratto alla non più esistente potestà concorrente, viene attratto alle esclusive attribuzioni statali (art. 117, secondo comma, lett. e). Nell'art. 119, viene confermato che Comuni, città metropolitane e Regioni hanno risorse autonome; essi stabiliscono ed applicano tributi propri e dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio, "*in armonia con la Costituzione e secondo quanto disposto dalla legge dello Stato ai fini del coordinamento della*

(91) Proprio la necessità che vengano maggiormente ascoltate le istanze politico-sociali provenienti "dal basso" e che siano assicurate idonee forme di partecipazione delle autonomie locali porta a ritenere che i singoli Stati debbano assumere un ruolo più rilevante dell'attuale nello "spazio giuridico composito" in cui si attuano le decisioni economico-finanziarie europee: cfr. L. GRIMALDI, *Costituzionalizzazione*.

finanza pubblica e del sistema tributario". In modo corrispondente a quanto indicato dall'art. 117, si prevede qui che il coordinamento è fatto con legge dello Stato.

Sotto questo profilo, sembra dunque che il nuovo dettato costituzionale non faccia che confermare, dal versante delle entrate, ciò che la Corte aveva stabilito già nella sent. n. 37/2004, e cioè che il coordinamento spetta alla legge dello Stato, affermando che vi è sostanziale coincidenza tra la fissazione dei principi fondamentali e la funzione di coordinamento, in modo tale che anche quest'ultima spetta alla potestà esclusiva dello Stato, per quanto sia formalmente oggetto di potestà concorrente. Analogamente viene confermato l'orientamento della Corte per quanto concerne l'accentramento del coordinamento della finanza pubblica (92).

Non vi è dubbio, tuttavia, che l'esplicito recepimento di questa impostazione nel nuovo Titolo V impedirà per il futuro di adottare interpretazioni più rispettose dell'autonomia regionale, come da molti auspicato a legislazione vigente.

Ed invero, l'esperienza di questi anni dimostra che il fatto che gli artt. 117 e 119 continuino a riferirsi al "coordinamento" non lascia molti spazi aperti all'intervento delle Regioni nello svolgimento di questa funzione.

Il coinvolgimento delle autonomie nelle deliberazioni a livello centrale che deriva dalla nuova composizione del Senato potrebbe bilanciare l'attribuzione del coordinamento alla esclusiva competenza statale (93). Tuttavia, tra le attribuzioni specifiche del nuovo Senato non rientrano quelle qui in esame, che attengono più alla gestione della cosa pubblica che alla fissazione del quadro istituzionale di esplicazione dell'autonomia degli enti territoriali, rimessa alla legge bicamerale paritaria.

Data questa impostazione, e data in termini più generali la compressione delle potestà normative delle Regioni dovuta alla eliminazione della legislazione concorrente e dal più restrittivo

(92) Cfr. A. D'ATENA, *Il riparto*; S. PAJNO, *Il peso*.

(93) In questi termini si esprime la relazione di accompagnamento al disegno di legge costituzionale.

elenco delle potestà residuali “nominate”, ci si deve infine chiedere se vi è ancora posto per una potestà esclusiva “innominata” delle Regioni in materia tributaria e se essa sia o meno svincolata dall’osservanza della legge statale in materia di coordinamento.

Sotto il primo profilo sembra di dover rispondere senz’altro in senso positivo, poiché non è venuto meno l’impianto di base della sussidiarietà ed il riconoscimento della generale potestà residuale delle Regioni per le materie non nominate, né è mutato il complessivo assetto dell’art. 119 che riconosce alle Regioni e agli enti locali autonomia di entrata e di spesa.

Per quanto attiene il secondo profilo, come si è osservato *retro*, a Costituzione vigente dalla sent. n. 102/2008 si poteva desumere che il richiamo dell’art. 119 ai principi di coordinamento del sistema tributario non valeva ad assoggettare la potestà impositiva residuale delle Regioni in materia di tributi propri alle legge statale di coordinamento. Si affermava infatti che tali principi possono essere desunti dall’insieme delle leggi che regolano il sistema tributario. Una volta però che tali principi sono stati finalmente fissati con la legge delega n. 42/2009, non vi è ragione di ritenere che essi, come già precisato, non vincolino anche il legislatore regionale in materia di tributi propri. Anzi, molti di tali principi sono proprio rivolti a stabilire le caratteristiche dei tributi propri regionali.

Nel nuovo testo costituzionale *in itinere* non vi è certamente più spazio per ipotizzare, neanche in via meramente teorica, uno scollamento soggettivo tra la disciplina normativa della funzione di coordinamento e la fissazione dei relativi principi fondamentali, poiché senza equivoci l’art. 119 dispone che le Regioni e gli enti locali stabiliscono ed applicano tributi propri “*secondo quanto disposto dalla legge dello Stato ai fini del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*”. La norma opera dunque un diretto rinvio alla potestà esclusiva dello Stato fissata dall’art. 117, secondo comma, lett. e).

Il d.lgs. n. 68/2011 conferma, mediante un semplice rinvio

alle parole della delega di cui costituisce attuazione (94), che sussiste la potestà normativa esclusiva delle Regioni in materia di tributi propri regionali e locali. Dunque sembra che anche sotto questo profilo la riforma *in itinere* non innovi in modo significativo all'esistente.

Bibliografia

AA.VV. *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, a cura di V. FICARI, Milano, 2009

AA.VV. "Tourism taxation" - *Sostenibilità ambientale e turismo tra fiscalità locale e competitività* a cura di V. FICARI-G. SCANU, Torino, 2012

ANTONINI L., *La prospettiva del federalismo fiscale alla luce del nuovo art. 119 della Costituzione*, 2002, in www.federalismi.it

ANTONINI L., *Sono ancora legittime le normative statali cedevoli? Intorno ad una lacuna "trascurata" del nuovo Titolo V*, 2002, in www.associazionedei-costituzionalisti.it

ANTONINI L., *Competenza, finanziamento e accountability in ordine alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni dei diritti civili e sociali*, in *Riv. dir. fn. e sc. fn.*, 2003, I, 70

ANTONINI L., *La Corte assegna l'Irap alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano. (Commento alla sent. n. 296/03 della Corte costituzionale)*, in *Regioni*, 2004

ANTONINI L., *La sent. n. 102 del 2008: una tappa importante per l'autonomia impositiva regionale*, in *Giur. cost.*, 2008, 2646

ANTONINI L., *La rivincita della responsabilità. A proposito della nuova Legge sul federalismo fiscale*, 2009, in www.sussidiarietà.net

ARABIA A.G., *L'attività normativa delle Regioni ordinarie: tipologia dei poteri e materia di intervento*, in *Il regionalismo italiano tra tradizioni unitarie e processi di federalismo*, a cura di S. MANGIAMELI, Milano, 2012

BARBERO M., *Dalla Corte costituzionale un "vademezum" per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, 2004, in www.federalismi.it

BARBERO M., *La Corte costituzionale interviene sulla legge "La Loggia"*, 2004, in www.forumcostituzionale.it

BARBERO M., *Bocciatura definitiva per la "tassa sul tubo" della Regione Sicilia*, 2007, in www.forumcostituzionale.it

BARTOLE S., *Supremazia e collaborazione nei rapporti tra Stato e Regioni*

anche alla luce della legge costituzionale n. 1 del 2012, in AA.Vv., *Il sindacato di costituzionalità sulle competenze legislative dello Stato e delle Regioni*, Atti del seminario Roma 15 maggio 2015, Milano, 2016

BASILAVECCHIA M.-DEL FEDERICO L.-OSCOLATI G., *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Ist. fed.*, 2006, 669

BASSANINI A. e MACCIOTTA G., *Oggetto e finalità della legge*, in NICOTRA V. - PIZZETTI F.-SCOZZESE S. (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

BELLETTI M., *Forme di coordinamento della finanza pubblica e incidenza sulle competenze regionali. Il coordinamento per principi, di dettaglio e "virtuoso", ovvero nuove declinazioni dell'unità economica e dell'unità giuridica*, in AA.Vv., *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, Atti del seminario Roma 13 giugno 2013, Milano, 2014

BENVENUTI M., *Brevi considerazioni intorno al ricorso all'argomento della crisi economica nella più recente giurisprudenza costituzionale*, in *Giur. cost.*, 2013, I, 968

BIZIOLI G., *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del "nuovo federalismo fiscale"*, in *Giur. cost.*, 2004, 550

BODRITO A., *Deducibilità forfetaria dell'IRAP tra dubbi di incostituzionalità e correttivi legislativi*, in *Corr. trib.*, 2011, 1156

BORIA P., *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 727

BRANCASI A., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003, 41

BRANCASI A., *Adeguatezza delle risorse finanziarie ai compiti degli enti locali*, 2003, in www.astrid-online.it

BRANCASI A., *Il coordinamento finanziario in attesa della legge sul concorso delle autonomie "alla sostenibilità del debito complessivo delle pubbliche amministrazioni"*, 2012, in www.forumcostituzionale.it

CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, 1201

CARUSO E.-FONTANA A.-PETRINA F.-RICCI L., *Sintesi dei principali documenti prodotti dall'Alta Commissione di studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 2006, I, 8

CECCHETTI M., *Le riforme costituzionali del 1990-2001 sulla forma di Stato dieci anni dopo*, 2010, in www.federalismi.it

CECCHETTI M., *Legge costituzionale n. 1 del 2012 e Titolo V della parte II della Costituzione*, 2012, in www.federalismi.it

CERULLI IRELLI V., *Il contesto ordinamentale*, in NICOTRA V.-PIZZETTI F.-SCOZZESE S. (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

COCIANI S., *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, 2003

COCIANI S., *Olimpiadi, automobili e tartufi: due strani casi di riqualificazione di tributi regionali propri*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 178

COCIANI S., *Tributi propri della Regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2008, 1401

COSMELLI G., *Tributi regionali e locali* in MARINI F.S., MORANA D., GUZZETTA G. (a cura di), *Le materie di competenza regionale. Commentario*, Napoli, 2015

D'ATENA A., *Diritto regionale*, Torino, 2013

D'ATENA A., *Il riparto delle competenze tra Stato e Regioni ed il ruolo della Corte Costituzionale*, in AA.Vv., *Il sindacato di costituzionalità sulle competenze legislative dello Stato e delle Regioni. La lezione dell'esperienza*, Atti del seminario Roma 15 maggio 2015, Milano, 2016

D'ATENA A., *Introduzione* in AA.Vv., *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, Atti del seminario Roma 13 giugno 2013, Milano, 2014

D'ATENA A., *Profili costituzionali dell'autonomia finanziaria delle Regioni*, in GAMBINO A. (a cura di), *Il federalismo fiscale in Europa*, Milano, 2014, 70

DEL FEDERICO L., *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. loc.*, 2003, 511

DE MARTIN G.C.-RIVOSECCHI G., *Coordinamento della finanza territoriale e autonomie speciali alla luce della legge n. 42 del 2009*, in NICOTRA V.-PIZZETTI F.-SCOZZESE S. (a cura di), *Un federalismo per unificare il paese e rafforzare la democrazia*, in *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

DE MARTIN G.C., *Introduzione* in AA.Vv., *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, Atti del seminario Roma 13 giugno 2013, Milano, 2014

DE MITA E., *Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza "necessitata"*, in PERRONE L. e BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 1

DE MITA E., *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Milano, 2009

DE SIERVO U., *Il regionalismo italiano fra limiti della riforma del Titolo V e sua mancata attuazione*, 2007, in *www.issirfa.cnr.it*

DE SIERVO U., *Una prima lettura del progettato nuovo art. 117 Cost.*, 2016, in *www.rivistaaic.it*

DI FOLCO M., *Coordinamento della finanza pubblica*, in MARINI F.S., MORANA D., GUZZETTA G. (a cura di), *Le materie di competenza regionale. Commentario*, Napoli, 2015, 161

DI MARIA R., *Ripensare la natura di "tributo proprio" delle Regioni? Brevi riflessioni sulla evoluzione (semantica) della potestà legislativa regionale in materia tributaria* (a margine di Corte cost., sent. n. 216/2009), in *www.forumcostituzionale.it*

- DI PIETRO A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, 247
- FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 3
- FREGNI C., *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 699
- FREGNI C., *Autonomia tributaria delle regioni e riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di PERRONE L. E BERLIRI C., Napoli, 2006, 477
- GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, 585
- GALLO F., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni e enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, I, 2007
- GALLO F., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, 1033
- GALLO F., *Caposaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 280
- GALLO F., *I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel federalismo fiscale*, in URICCHIO A.F. (a cura di), *Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive*, Bari, 2013
- GALLO F., *Il principio costituzionale di equilibrio di bilancio e il tramonto dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 2014, 1199
- GIARDA P., *Competenze regionali e regole di finanziamento: qualche riflessione sul federalismo fiscale in Italia*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, 94
- GIOVANARDI A., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005
- GIOVANARDI A., *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, 1424
- GIOVANARDI A., *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 29
- GREGGI M., *Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositiva regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa anche attraverso la Corte Costituzionale)*, in *Rass. trib.*, 2008, 1449
- GRIMALDI L., *Costituzionalizzazione del principio di equilibrio dei bilanci e possibile "rilancio" del ruolo dello Stato nell'"ordinamento composito" europeo*, 2015, in www.rivistaaic.it
- JORIO E., *Un primo esame del d.lgs. 68/2011 sul federalismo regionale e provinciale, nonché sul finanziamento della sanità (... cinque dubbi di incostituzionalità)*, 2011, in Federalismi.it
- LA PORTA S., *Una sola materia (il sistema tributario), due legislazioni esclusive. Brevi riflessioni sul concetto di "tributi propri" regionali*, in *Riv. AIC*, n. 3/2012

LA SCALA A., *Elementi ricostruttivi dell' "imposizione sul turismo": opportunità e limiti nel contesto del c.d. Federalismo fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 953

LUPO N.-RIVOCCHI G., *Quando l'equilibrio di bilancio prevale sulle politiche sanitarie regionali*, 2012, in *www.forumcostituzionale.it*

MAJOCCHI A. e MURARO G., *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, 3

MANGIAMELI S., *Il governo delle politiche pubbliche: un banco di prova per il regionalismo*, in AA.VV., *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, Atti del seminario Roma 13 giugno 2013, Milano, 2014

MANGIAMELI S., *Giustizia costituzionale e federalismo: riflessioni sull'esperienza italiana*, in VICECONTE N. (a cura di), *La giustizia costituzionale e il "nuovo" regionalismo*, Atti del seminario di studi Roma 29 maggio 2012, vol. I, Milano, 2013

MANGIAMELI S., *Le Regioni tra crisi globale e neocentralismo*, Milano, 2013

MARONGIU G., *Evoluzione e lineamenti della finanza locale in Italia*, in *Fin. loc.*, 2005, 9, 31

MATTARELLA S., *Indirizzo di salute* in AA.VV., *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, Atti del seminario Roma 13 giugno 2013, Milano, 2014

MORANA D., *La nuova potestà concorrente*, in MARINI F.S., MORANA D., GUZZETTA G. (a cura di), *Le materie di competenza regionale. Commentario*, Napoli, 2015

MORRONE A., *Principi di coordinamento e "qualità" della potestà tributaria di regioni ed enti locali*, in *Giur. cost.*, 2004, 541.

NICOLINI M., *La disciplina transitoria statale sui tributi "propri" delle regioni e la potestà legislativa regionale in materia tributaria. Il caso della "regionalizzazione" dell'IRAP*, in *Giur. cost.*, 2010, I, 911

PAJNO S., *Il peso della mitologia politico-giuridica nelle vicende della revisione costituzionale in itinere*, 2014, in *www.rivistaaic.it*

PELLEGRINI S., *L'autonomia tributaria delle Regioni è condizionata dalle leggi statali di coordinamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 2129

PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 117

PERRONE L., *I tributi regionali propri derivati*, in *Rass. trib.*, 2010, 1597

PIZZETTI F., *Un federalismo per unificare il paese e rafforzare la democrazia*, in NICOTRA V.-PIZZETTI F.-SCOZZESE S. (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

PUTZOLU F., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali: profili giuridici del federalismo fiscale*, Padova, 1996

RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, 736

RIVOSECCHI G., *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 49

RIVOSECCHI G., *Il coordinamento della finanza pubblica: dall'attuazione del Titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, in AA.VV., *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, Atti del seminario Roma 13 giugno 2013, Milano, 2014

RONCHETTI L., *Gli anni della riscrittura del Titolo V: la giurisprudenza costituzionale 2002-2005*, in AA.VV., *La giustizia costituzionale e il "nuovo" regionalismo*, Atti del seminario di studi Roma 29 maggio 2012, Milano, 2013

RONCHETTI L., *La costruzione giurisprudenziale del regionalismo italiano*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *Il regionalismo italiano tra tradizioni unitarie e processi di federalismo*, Milano, 2012

ROSSI E., *La giurisprudenza della Corte costituzionale nel giudizio in via principale nel biennio 2011-2013: profili statistici e tendenze più rilevanti*, 2014, in *Consulta on line*

RUSSO P.-FRANSONI G., *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1575

SALERNO G.M., *Alcune riflessioni sulla nuova costituzione finanziaria della Repubblica*, in *Fed. fisc.*, 2007, 1, 119

SALERNO G.M., *Equilibrio di bilancio, coordinamento finanziario e autonomie territoriali*, in *Costituzione e pareggio di bilancio*, Napoli, 2012

SALVINI L., *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, in NICOTRA V.-PIZZETTI F.-SCOZZESE S. (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009

SALVINI L., *L'IMU nel quadro del sistema fiscale*, in *Rass. trib.*, 2012, 689

SCALINCI C., *Riserva di legge e primato della fonte statale nel "sistema" delle autonomie fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 233

SCHIAVOLIN R., *IRAP, federalismo fiscale, principio di correlazione*, in *Fed. fisc.*, 2008, 41

SORRENTINO F., *Coordinamento e principi costituzionali*, in *Rass. trib.*, 2010, 1568

STEVANATO D., *I "tributi propri" delle regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, 395

SUCCIO R., *La fiscalità "sarda" si misura con l'ordinamento costituzionale e comunitario: l'esito del primo round e alcune considerazioni comparatistiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 304

SUCCIO R., *La Consulta e le imposte locali "sarde" tra iniziative del legislatore locale e punti fermi della legge delega n. 42/2009*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 525

TESAURO F., *Le fasi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, 9, 13

TOSI L., *La fiscalità delle città d'arte*, Milano, 2009

TUCCIARELLI C., *La l. n. 42/2009: oltre l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 61

URICCHIO A.F., *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Bologna, 2013

URICCHIO A.F., *Complessità e criticità dell'attuazione del federalismo fiscale* in URICCHIO A.F. (a cura di), *Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive*, Bari, 2013

VERRIGNI C., *Aumento dei tributi propri delle Regioni e fondo nazionale della protezione civile*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 751

VIOLINI L.-ROVAGNATI A., *Rileggendo la giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra Stato e Regioni del 2012*, in *Le Regioni*, 2012, 957

VITALETTI G., *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2006, I, 53

ZANARDI A., *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, 2006