

PARTE PRIMA

IL TORMENTATO PERCORSO DI RIFORMA
DEL FEDERALISMO FISCALE ITALIANO

CAPITOLO I

L'EVOLUZIONE DELL'AUTONOMIA FINANZIARIA NEL
REGIONALISMO ITALIANO: DALL'ASSEMBLEA COSTITUENTE
ALLA SENTENZA N. 102/2008 DELLA CORTE
COSTITUZIONALE

SOMMARIO:

1. L'autonomia finanziaria delle Regioni a Costituzione invariata. – 2. Le riforme degli anni '70 e 2000: dal regionalismo "debole" all'evoluzione in senso federale dello Stato. – 3. La L. n. 3/2001 di riforma del titolo V della Costituzione e la giurisprudenza "pretoria" della Corte Costituzionale. – 4. Le linee guida della sentenza n. 102/2008 della Corte Costituzionale delineano un modello di regionalismo *asincrono*.

1. *L'autonomia finanziaria delle Regioni a Costituzione invariata*

Già nel quadro costituzionale delineato dall'Assemblea Costituente¹, il riconoscimento e la promozione delle autonomie locali e del decentramento amministrativo costituiva principio elevato a rango fondante dell'ordinamento repubblicano².

¹ Con la deliberazione dell'Assemblea Costituente del 22 dicembre 1947 è stata promulgata la Costituzione della Repubblica Italiana, pubblicata nella G.U. 27 dicembre 1947, n. 298, entrata in vigore il 1° gennaio 1948. Osserva P. BORIA, *I rapporti tra ordinamenti autonomi: finanza statale e finanza locale*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, p. 70 ss. che l'esigenza emersa nel ripensare il sistema tributario fu quella di coordinare l'imposizione statale con quella locale al fine di evitare un'eccessiva pressione fiscale e una sperequazione nel riparto dei carichi fiscali tra i consociati.

² Così l'art. 5 Cost. disponeva (e tutt'ora dispone) che «La Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento». Inoltre, l'art. 118 Cost. stabiliva

L'art. 5 Cost. assume un ruolo guida e di indirizzo nella declinazione dei peculiari interessi politico-economici di cui ogni autonomia locale è portatrice³.

Ai nostri fini, il contenuto minimo e coesistente dell'autonomia può declinarsi in termini di "autosufficienza" finanziaria tale da poter garantire quel fabbisogno di risorse in relazione ai diversi livelli di governo, secondo un rapporto, per così dire, «circolare»⁴. In quest'ambito, l'autonomia tributaria rappresenta la componente essenziale attraverso la quale si esplica l'autonomia finanziaria, condizione indispensabile per la realizzazione dell'autonomia politica e istituzionale.

È su queste basi che gli enti decentrati (*in primis*, le Regioni) possano disciplinare essi stessi l'approvvigionamento e l'allocatione delle risorse.

L'obiettivo di assicurare certezza e stabilità di risorse agli enti territoriali può raggiungersi con l'attivazione di una propria leva fiscale ovvero attraverso strumenti di compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibile al territorio, oltre che con strumenti perequativi (che però esulano dall'ambito della presente indagine)⁵.

Così, l'art. 119, comma 1 riconosce alle Regioni un'autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che assicurano

che «spettano alla Regione le funzioni amministrative per le materie elencate nel precedente articolo, salvo quelle di interesse esclusivamente locale, che possono essere attribuite dalle leggi della Repubblica alle Province, ai Comuni o ad altri enti locali. Lo Stato può con legge delegare alla Regione l'esercizio di altre funzioni amministrative. La Regione esercita normalmente le sue funzioni amministrative delegandole alle Province, ai Comuni o ad altri enti locali, o valendosi dei loro uffici».

Si veda C. ESPOSITO, *Autonomie locali e decentramento amministrativo nell'art. 5 della Costituzione*, in *La Costituzione italiana*, Padova, 1954, p. 67 ss.; veda G. BERTI, *sub Art. 5*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione. Principi fondamentali. Artt. 1-12*, Bologna-Roma, 1975, p. 277 ss., 1954, p. 67 ss.

³G. BERTI, *op. cit.*, p. 277. Osserva R. BIFULCO, *sub Art. 5*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario della Costituzione*, I, Torino, 2006, p. 133, che l'art. 5 ha natura di norma di programma capace di orientare verso la valorizzazione delle autonomie locali gli organi e le istituzioni della Repubblica; conformemente, per F. PUTZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali. Profili giuridici degli enti territoriali*, Padova, 1996, pp. 10-11, l'art. 5 rappresenta il «canone di interpretazione di tutta la normativa costituzionale riguardante l'autonomia locale (...) che viene elevato al rango di elemento fondamentale dell'ordinamento».

⁴Lo rileva F. PUTZOLU, *op. cit.*, p. 9 ss.

⁵Osserva A. URICCHIO, *Il federalismo della crisi o crisi del federalismo? Dalla legge delega 42/2009 ai decreti attuativi e alla manovra Salva Italia*, Bari, 2012, p. 55 ss. che l'autonomia finanziaria è lo strumento indispensabile per la realizzazione dell'autonomia locale che altrimenti verserebbe in una condizione di subalternità rispetto allo Stato.

il coordinamento con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni; inoltre, alle Regioni sono attribuiti tributi propri, nonché quote di tributi erariali (le c.d. compartecipazioni), in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali⁶.

Ancora, per provvedere a scopi determinati, in particolare per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole, il comma 3 dell'art. 119 stabiliva che lo Stato potesse assegnare dei contributi speciali a singole Regioni; in tal caso, il riferimento è da intendersi a interventi straordinari volti a promuovere lo sviluppo dei territori più economicamente svantaggiati⁷.

Quanto al riparto di competenze tra lo Stato e gli enti intermedi⁸, l'art. 117 prevedeva per le Regioni un novero di materie (tra le quali non era elencata la potestà impositiva) nel cui ambito circoscrivere la potestà legislativa, da esercitare nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato e sempreché le norme stesse non fossero in contrasto con l'interesse nazionale e con quello di altre Regioni⁹; per tutte le altre materie non contemplate, doveva assumersi una riserva generale in favore dello Stato.

Peraltro, non si è mai posta in dubbio la potestà legislativa regionale in ambito tributario, essendo questa, come visto, disciplinata dall'art. 119, da esercitarsi nel rispetto delle esigenze di coordinamento e coerenza del sistema tributario nel suo complesso, nonché secondo uno stretto rapporto di continenza con gli interessi che siano espressione di quel determinato territorio regionale.

L'esplicarsi dell'autonomia tributaria da parte degli enti infrastatali deve poi fare i conti con i vincoli europei cui si riferisce l'art. 120 Cost. nello stabili-

⁶ Così il comma 2, dell'art. 119 Cost.; l'art. 113 del Progetto di Costituzione prevedeva invece il riferimento alle funzioni "essenziali", espressione ritenuta non confacente.

Rileva F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979, p. 51 ss. che l'art. 119 «non fa altro che sviluppare, sotto il profilo finanziario, la nozione di autonomia accolta dal più volte ricordato art. 5 Cost. (...)».

⁷ Nota F. PUTZOLU, *op. cit.*, p. 36 come l'autonomia finanziaria delle Regioni sia delineata dall'art. 119 secondo un criterio di progressività, a seconda delle funzioni – normali o straordinarie – che le risorse sono destinate a soddisfare; v. anche A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, IV, Roma, 2002.

⁸ L'art. 114 stabiliva che «La Repubblica si riparte in Regioni, Province e Comuni».

⁹ Si trattava delle seguenti materie: circoscrizioni comunali; polizia locale urbana e rurale; fiere e mercati; beneficenza pubblica ed assistenza sanitaria ed ospedaliera; istruzione artigiana e professionale e assistenza scolastica; musei e biblioteche di enti locali; urbanistica; turismo ed industria alberghiera; tranvie e linee automobilistiche di interesse regionale; viabilità, acquedotti e lavori pubblici di interesse regionale; navigazione e porti lacuali; acque minerali e termali; cave e torbiere; caccia; pesca nelle acque interne; agricoltura e foreste; artigianato. Altre materie indicate da leggi costituzionali.

re che la Regione non può istituire dazi d'importazione o esportazione o transito fra le Regioni, né può adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose fra le Regioni.

L'asimmetria del regionalismo italiano è ben presente fin dalle origini, considerato che l'art. 116 Cost. attribuisce alla Sicilia, alla Sardegna, al Trentino-Alto Adige, al Friuli-Venezia Giulia e alla Valle d'Aosta forme e condizioni particolari di autonomia, secondo i rispettivi statuti speciali adottati con leggi costituzionali; come si vedrà, fino al 1970, queste sono state le uniche autonomie regionali¹⁰, le quali presentavano (e anche oggi hanno conservato) profonde differenze sia dal punto di vista storico-culturale che socio-economico e demografico, tutte ragioni che hanno giustificato la nascita delle autonomie¹¹.

Quanto alle regioni a statuto ordinario, solo con la riforma del titolo V, si perverrà a riconoscere una relativa autonomia differenziata pur nel rispetto dei principi di cui all'art. 119 Cost.¹².

Alla resa dei conti, la fonte prevalente di finanziamento delle Regioni a statuto speciale si è rivelata quella delle compartecipazioni ai tributi erariali¹³, consistenti in quote del gettito fiscale prodotto da ciascuna Regione legate all'andamento dell'economia locale¹⁴, mentre in questa fase i tributi

¹⁰La previsione si deve ai rispettivi Statuti stabiliti con legge Costituzionale: Valle d'Aosta (L. cost. 26 febbraio 1948, n. 4); Trentino-Alto Adige/Südtirol (L. cost. 26 febbraio 1948, n. 1); Friuli Venezia Giulia (L. cost. 31 gennaio 1963, n. 1); Sardegna (L. cost. 26 febbraio 1948, n. 1) e Sicilia (L. cost. 26 febbraio 1948, n. 2).

¹¹Al riguardo, per descrivere la situazione di disomogeneità del regionalismo italiano è ricorrente l'espressione "regioni a geometria variabile", v. M. MARCANTONI, M. BALDI, *Regioni a geometria variabile. Quando, dove e perché il regionalismo funziona*, Roma, 2013, p. 27 ss.

¹²Come si vedrà (v., *infra*, par. 3), l'art. 116, comma 3, Cost., così come novellato dall'art. 2, L. cost. 18 ottobre 2001, n. 3, stabilisce che «le ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, concernenti le materie di cui al terzo comma dell'articolo 117 e le materie indicate dal secondo comma del medesimo articolo alle lettere l), limitatamente all'organizzazione della giustizia di pace, n) e s), possono essere attribuite ad altre Regioni, con legge dello Stato, su iniziativa della Regione interessata, sentiti gli enti locali, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 119. La legge è approvata dalle Camere a maggioranza assoluta dei componenti, sulla base di intesa fra lo Stato e la Regione interessata».

¹³Tecnicamente, dette compartecipazioni assumevano la forma di trasferimenti poiché i tributi non venivano trattenuti direttamente dalle Regioni ma vengono incamerati dallo Stato e, quindi, riversati alle Regioni.

¹⁴Il criterio generale che informa il riparto di tali quote è quello della riscossione (o della percezione) del tributo all'interno del territorio regionale non è esente da profili di criticità: se il soggetto passivo (o il sostituto d'imposta) è "situato" fuori dal territorio regionale e il fatto generatore si realizza entro i confini della Regione, il gettito riscosso fuori dal territorio non concorre alla determinazione delle entrate delle autonomie speciali. Così, alcuni statuti

propri non hanno trovato alcuno spazio sebbene alcuni statuti speciali avrebbero già potuto consentire l'attivazione di una leva fiscale, soprattutto in ambito turistico¹⁵.

Alle Regioni è così riservato un ruolo sussidiario e recessivo rispetto alla centralità dello Stato, così come alcun potere normativo (tantomeno in materia fiscale) è previsto in capo agli enti locali, il cui ambito d'intervento è circoscritto ad interventi di dettaglio in ambito regolamentare¹⁶.

2. Le riforme degli anni '70 e 2000: dal regionalismo "debole" all'evoluzione in senso federale dello Stato

Il contesto fin qui descritto è rimasto sostanzialmente invariato anche in seguito alla nascita delle Regioni a statuto ordinario, introdotte nell'ordinamento italiano con la L. 16 maggio 1970, n. 281¹⁷.

Si preferì, infatti, conservare un regionalismo "debole" attribuendo alle Regioni ordinarie soltanto alcuni tributi minori, insufficienti a soddisfare il fabbisogno finanziario locale e pur sempre regolamentati da leggi dello Stato¹⁸.

Fu questa una scelta politica orientata alla conservazione di quello *status quo* nel quale il centralismo statale sul versante delle entrate tributarie si conferma assai accentuato ma che, al contempo, mantiene quella divaricazione tra la responsabilità nell'acquisizione del gettito (riconducibile sempre allo Stato) e il

regionali (v. l'art. 8, comma 2 dello Statuto sardo) hanno previsto dei "correttivi" per destinare al bilancio regionale anche il gettito relativo "a fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale" che affluiscono, per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori del territorio della Regione o, ancora, (v. l'art. 37, comma 2, dello Statuto della Sicilia) si è previsto che compete alla Regione la quota del reddito di imprese la cui sede sia posta fuori dai confini regionali, riferibile a stabilimenti e impianti situati sul territorio.

¹⁵V. l'art. 72 dello Statuto del Trentino-Alto Adige/Südtirol e l'art. 8, comma 1, lett. h), dello Statuto della Sardegna.

¹⁶Così, M.C. FREGNI, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 698.

¹⁷Recante disposizioni relative ai «Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario». Si rinvia a F. BASSANINI, *L'attuazione delle Regioni*, Firenze, 1970; M. TRIMELONI, *Note su "autonomia finanziaria" e "autonomia tributaria" nel sistema normativo dei comuni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, p. 285; F. GALLO, *Brevi riflessioni sull'autonomia tributaria delle Regioni*, in *Riv. dir. fin.*, 1975, p. 252 ss.

¹⁸Si tratta di tributi assai marginali, quanto alla ricaduta del gettito, come la tassa di circolazione, la tassa per l'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche, la tassa sulle concessioni regionali e l'imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio (art. 1); v. F. PUTZOLU, *op. cit.*, p. 89 ss.

decentramento dell'autonomia di spesa e di bilancio (riferibile alle Regioni), che negli anni comporterà l'aumento esponenziale del debito pubblico italiano grazie alla prassi consolidata del ripianamento del deficit "a piè di lista".

Anche la riforma del sistema fiscale degli anni 1971-73 ha contribuito a depotenziare il sistema della finanza locale, il cui connotato di tipo *derivato* si accentua con l'introduzione sia di fondi a destinazione vincolata che di un fondo ordinario con funzione perequativa delle funzioni devolute dallo Stato in capo alle Regioni¹⁹.

È stata proprio la presa di coscienza della scarsa efficienza e della sostanziale assenza di *accountability* degli enti intermedi che, a partire dagli anni '90, ha portato ad una (parziale) inversione di tendenza col riconoscimento agli enti infrastatali di un'autonomia finanziaria fondata *anche* su risorse proprie, oltre che sui trasferimenti da parte dello Stato²⁰.

In quest'ottica, i due pilastri su cui è improntata l'autonomia finanziaria dei Comuni e delle Regioni sono rappresentati, rispettivamente, dai tributi immobiliari²¹ e dall'Irap²², oltre che dalle addizionali (regionali e comunali) sulle imposte sul reddito.

¹⁹ Ad esempio, il Fondo sanitario nazionale, il Fondo nazionale dei trasporti, il Fondo per i programmi regionali di sviluppo, etc.

Sulla politica fiscale centralizzata che ha caratterizzato l'assetto generale dello Stato e, in particolare, l'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali a seguito della Costituzione repubblicana, si vedano, tra gli altri, i contributi di F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli Enti locali*, cit., p. 10; F. TESAURO, *In tema di potestà tributaria delle Regioni*, in *Le Regioni*, 1987, p. 1610 ss.; P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 891; P. BORIA, *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, p. 713; A. GIOVANARDI, *L'Autonomia tributaria degli Enti territoriali*, Milano, 2005, p. 13; S.F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale: nello studio sistematico dell'irap*, Milano, 2003, p. 16; L. LETIZIA, *Lineamenti dell'ordinamento finanziario delle Regioni di diritto comune. Ricostruzione, evoluzione e prospettive*, Torino, 2012, p. 71.

²⁰ Ai sensi dell'art. 54, L. n. 142/1990 (Ordinamento delle autonomie locali), il sistema della finanza locale è costituito da imposte proprie, addizionali e compartecipazioni ad imposte erariali o regionali.

²¹ L'imposta comunale sul possesso degli immobili (l'ICI), introdotta con il D.Lgs. 30 dicembre 1992, poi sostituita dall'IMU (l'imposta municipale unica), con il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 applicabile sulle seconde case, sulle abitazioni c.d. di lusso (categoria catastali A/1, A/8 e A/9) anche se prima casa, fabbricati e alle aree fabbricabili. La Legge di Stabilità 2014 (L. n. 147/2013) ha quindi istituito l'Imposta Municipale Unica (IUC) che ha riunito in un'unica fattispecie impositiva le imposte relative al possesso di immobili e quelle dedicate all'erogazione e alla fruizione dei servizi comunali; la IUC si compone quindi di tre imposte differenti: 1) l'IMU, Imposta municipale unica relativa al possesso di immobili che non siano le abitazioni principali; 2) la TASI (Tassa annuale sui servizi indivisibili relativa all'abitazione principale; 3) la TARI, destinata a finanziare i costi di raccolta e smaltimento dei rifiuti.

²² L'imposta regionale sulle attività produttive, introdotta con il D.Lgs. 15 dicembre

L'evoluzione in senso federale dello Stato e degli enti territoriali è proseguita con il D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 56²³, col quale il legislatore ha previsto la soppressione dei trasferimenti erariali²⁴, l'istituzione del Fondo perequativo nazionale per la realizzazione degli obiettivi di solidarietà interregionale²⁵ e ha destinato alle Regioni l'intero gettito Irap²⁶.

Fin qui, le Regioni a statuto speciale non vengono interessate da tali interventi e si conservano un sistema a sé stante regolamentato dai rispettivi statuti, sebbene proprio l'attuazione delle disposizioni statutarie che regolano l'autonomia finanziaria risulta ancora lontana dal trovare un assetto definitivo e uniforme²⁷.

3. La L. n. 3/2001 di riforma del titolo V della Costituzione e la giurisprudenza "pretoria" della Corte Costituzionale

La L. cost. 18 ottobre 2001, n. 3 di riforma del titolo V della Costituzione avrebbe dovuto consentire il definitivo approdo del processo di ridefinizione, in senso autonomista, dei rapporti tra Stato ed enti territoriali con la realizzazione mediante il c.d. "federalismo fiscale" di quel decentramento, anche sul fronte delle entrate (e non più solo su quello delle spese), tra i diversi livelli di governo su un piano (nominalmente) paritetico²⁸, funzionale all'esigenza di

1997, n. 446 al fine di semplificare il sistema tributario e realizzare un significativo decentramento del gettito in favore delle Regioni.

²³ Recante «Disposizioni in materia di federalismo fiscale»; v. L. ANTONINI, *I principi di coordinamento del federalismo fiscale*, in AA.VV., *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005, p. 49.

²⁴ Compensati con la compartecipazione regionale all'Iva, l'aumento dell'aliquota addizionale all'Irpef e l'aumento della compartecipazione regionale relativa all'accisa sulla benzina.

²⁵ Finanziato con parte del gettito della compartecipazione Iva.

²⁶ Ciò non muta la natura di tributo proprio c.d. *derivato*, comune anche all'ICI; in particolare, si definiscono tributi *derivati*, quelli disciplinati da norme di rango statale sebbene il gettito sia destinato agli enti locali, mentre si intendono tributi *propri* in senso stretto, nell'accezione di cui all'art. 119, comma 2, Cost., soltanto quelli rispetto ai quali la Regione sia titolare della potestà normativa, non essendo sufficiente la mera attribuzione del relativo gettito; v. così F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1033.

²⁷ Sul punto si rinvia alla sez. III.

²⁸ Così come stabilisce l'art. 114 Cost. ove disposto che «La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regio e dallo Stato. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione».

ripristinare una piena simmetria tra la responsabilità sul lato delle entrate e potere di spesa, sintetizzabile, in una parola, in *accountability*²⁹.

In quest'ottica, il riformato art. 117 attribuisce alla legislazione esclusiva dello Stato la disciplina del sistema tributario e contabile dello Stato e della perequazione delle risorse finanziarie (comma 2, lett. e), mentre annovera nell'ambito della legislazione concorrente l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (comma 3); alle Regioni è, invece, riservata una potestà legislativa residuale, riferita ad ogni materia non espressamente di competenza legislativa statale (comma 4).

L'art. 119, comma 2, riconosce risorse autonome ai Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni e dispone che questi enti possano stabilire ed applicare tributi ed entrate proprie, in armonia con la costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; essi dispongono altresì di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio. Il comma 3 dell'art. 119 Cost. prevede poi un Fondo perequativo, da stabilirsi con legge dello Stato e senza vicoli di destinazione, a beneficio dei territori con minore capacità fiscale per abitante, cui si aggiunge la previsione di risorse aggiuntive e di interventi speciali per scopi di promozione della coesione sociale e della solidarietà³⁰.

Ogni spinta autonomista in chiave tributaria deve fare i conti con la forza centripeta dei vincoli comunitari³¹ la cui "integrazione negativa" è sancita dallo stesso comma 1 dell'art. 117 e dall'art. 119³², nonché dall'art. 120 Cost. che vie-

²⁹ Il federalismo fiscale esige che alla valorizzazione dell'autonomia impositiva degli enti locali corrisponda la riferibilità ai centri di spesa delle scelte operate, in conformità al principio *no taxation without representation*; v. sulla riforma del titolo V del 2001, F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA.VV. (a cura di) F. AMATUCCI, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010, p. 3; P. BORIA, *I rapporti tra ordinamenti autonomi: finanza statale e finanza locale*, cit., p. 71 ss.; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 3; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 1176; F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo articolo 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 585 e, dello stesso A., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 2007; A. DI PIETRO, *Autorità e consenso nel riparto infra-statale dei poteri impositivi*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, S. LA ROSA (a cura di), Milano, 2007, p. 25 e, dello stesso A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 245.

³⁰ Così il novellato comma quinto dell'art. 117 Cost.

³¹ Ci si riferisce al rispetto delle libertà sancite dal Trattato CE, quali il principio di non discriminazione e quello di proporzionalità, di libertà di stabilimento e di circolazione, oltre che il diritto derivato delle direttive e dei regolamenti; sul si tornerà più diffusamente nel cap. IV.

³² In particolare, l'ultimo inciso del comma 1 dell'art. 119, stabilisce che «i Comuni, le

ta alle Regioni di stabilire dazi di importazione o di esportazione o transito³³.

Si delinea così una politica fiscale articolata sui due livelli (statale e regionale) che, per trovare applicazione armonica e coerente col sistema tributario nel suo complesso, necessita di coordinamento mediante l'individuazione dei principi attraverso i quali ripartire tra Stato e Regioni, queste ultime nell'ambito del proprio territorio, la potestà legislativa in materia di tributi propri³⁴.

In assenza dei principi di coordinamento la giurisprudenza della Corte Costituzionale ha dato una lettura meramente programmatica del novellato art. 119 Cost.³⁵, così congelando le aspettative di *devolution* fiscale delle Regioni a statuto ordinario³⁶.

Province, le Città metropolitane e le Regioni (...) concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea».

³³ Si veda R. MICELI, *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, Milano, 2014, p. 136 ss.

³⁴ Secondo una parte della dottrina, le Regioni avrebbero già potuto istituire tributi propri anche in assenza della previsione dei principi di coordinamento, già ricavabili sulla base delle regole esistenti nell'ordinamento; v. P. BORIA, *I rapporti tra ordinamenti autonomi: finanza statale e finanza locale*, cit., p. 77.

³⁵ Sulla situazione di quiescenza e sulle prospettive di attuazione del processo di riforma del titolo V della Costituzione in assenza della previsione dei principi di coordinamento, cfr., Corte cost. sent. 26 gennaio 2004, n. 37, in *Giur. cost.*, 2004, p. 517, con note di A. MORRONE, *Principi di coordinamento e "qualità" della potestà tributaria di regioni ed enti locali* e G. BIZIOLI, *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte Costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo "federalismo fiscale"* e, inoltre, le sentenze della Corte cost. 26 settembre 2003, nn. 296 e 297, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2058 ss.; Corte cost., sent. 15 ottobre 2003, n. 311, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2053 e, da ultimo, Corte cost., sent. 22 febbraio 2006, n. 75, in Banca dati *fisconline*. Si vedano, altresì, A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, cit., p. 170 ss.; S.F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale: nello studio sistematico dell'irap*, cit., p. 118 ss.; M. BASILAVECCHIA, L. DEL FEDERICO, F. OSCULATI, *Il finanziamento delle regioni mediante tributi propri e partecipazioni*, in A. ZANARDI (a cura di), *Per lo sviluppo. Un federalismo responsabile e solidale*, Bologna, 2006, p. 89 ss.; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, cit., p. 3; A. FEDELE, *La potestà normativa tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 114 ss.; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, cit., p. 1175 ss.; F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, p. 13; L. ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, II, p. 99 ss.; S.F. COCIANI, *Olimpiadi, automobili e tartufi: due strani casi di riqualificazione di tributi regionali propri*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 184; A., *Tributi propri regionali e impropri alla luce della riforma del titolo della Costituzione e della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Fin. loc.*, 2006, p. 21 e, dello stesso Autore, *Tributi regionali*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, 2006, VI, p. 6033.

³⁶ C. SCALINCI, *Riserva di legge e primato della fonte statale nel "sistema" delle autonomie fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 215.

In sostanza, permanendo tale situazione di vacanza, la giurisprudenza pretoria della Corte ha orientato la transizione verso il “federalismo fiscale” al principio del “divieto di procedere in senso inverso”, cioè al fine di impedire discrezionali ed incontrollate fughe in avanti e, al contempo, tutelare gli spazi di autonomia già riconosciuti agli enti intermedi.

D’altro canto, la Corte consente l’istituzione di tributi che per la loro natura non esorbitino dall’ambito del territorio regionale di cui sono espressione³⁷, a condizione che annoverino presupposti impositivi diversi da quelli statali³⁸ e che rientrino nelle materie di competenza residuale *ex art.* 117, comma 4, Cost., al fine di scongiurare effetti potenzialmente disgreganti per il sistema tributario statale.

Con la riforma del 2001 il regionalismo italiano si trova quindi in una situazione di *impasse*, cui va ad aggiungersi la già rilevata asimmetria tra le regioni a statuto speciale e quelle ordinarie, se si eccettua la possibilità per queste ultime di prevedere ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, secondo i presupposti indicati dal novellato art. 116, comma 3, Cost. tra i quali, appunto, il rispetto dei principi di cui all’art. 119 Cost. la cui attuazione è pur sempre condizionata alla previsione dei principi di coordinamento³⁹.

4. Le linee guida della sentenza n. 102/2008 della Corte Costituzionale delineano un modello di regionalismo asincrono

In tale contesto di attesa circa la (ri)definizione dei criteri relazionali tra Stato e enti intermedi in materia di finanza pubblica, è intervenuta la sentenza 15 aprile 2008, n. 102⁴⁰ riguardante i tributi propri istituiti dalla re-

³⁷ Si allude al c.d. principio di “continenza”, v. F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, cit., p. 1033; M.C. FREGNI, *op. cit.*, p. 698; V. FICARI, “Scintille” di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1226.

³⁸ Ci si riferisce al c.d. “divieto di doppia imposizione”, v. G. BIZIOLI, *Il divieto di doppia imposizione contenuto nella legge delega in materia di “federalismo fiscale”: Elementi ricostruttivi e profili costituzionali*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, p. 185 ss.

³⁹ V. *supra*, nota 13.

⁴⁰ Per un commento alla sentenza, si vedano i contributi raccolti nella collettanea curata da V. FICARI, *L’autonomia delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sent. n. 102 e ord. n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, in *Quaderni della Riv. dir. trib.*, Milano, n. 3, 2009 e, senza pretesa di esaustività, L. DEL

gione Sardegna su *assets* variamente collegati al turismo⁴¹.

La Consulta, valorizzando le prerogative previste dall'art. 8, lett. h) dello Statuto sardo – secondo cui «le entrate della Regione sono costituite (...) da imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri che la Regione ha facoltà di istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato»⁴² – ha mostrato che, se correttamente rimodulata, l'autonomia tributaria della Regione a statuto speciale avrebbe potuto trovare un proprio spazio impositivo, anche in assenza dei principi di coordinamento.

Ciò in quanto la necessaria previsione di tali principi condiziona le sole Regioni a statuto ordinario in virtù della “clausola di miglior trattamento” ex art. 10, L. cost. n. 3/2001 che rende le disposizioni statutarie delle autonomie speciali tendenzialmente “impermeabili” alla novella del titolo V.

Così l'assenza dei principi di coordinamento costituisce un limite alla replica di tributi già previsti da leggi statali o aventi il medesimo presupposto, riconducibile alle sole Regioni a statuto ordinario, ma non anche alle autonomie speciali, come quella sarda.

Tale divieto non è invece desumibile dall'art. 8 dello statuto, individuato quale parametro applicabile in tema di competenza legislativa tributaria della Sardegna in luogo degli artt. 117 e 119 Cost. la cui disciplina, come detto, è estensibile ai sensi dell'art. 10, L. Cost. n. 3/2001 anche alle Regioni a sta-

FEDERICO, *I tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali*, in *Riv. it. dir. tur.*, 2008, p. 297; G. MARONGIU, *Le tasse “Soru” e l'impatto costituzionale*, in *G.T.-Riv. giur. trib.*, 2008, p. 601; E. DE MITA, *La Consulta dichiara illegittima la “tassa sul lusso” della Sardegna*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 1863; A. GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e regioni alla luce delle sentenze della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1424; S.F. COCIANI, *Tributi propri della Regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1401; G. FALSITTA, *Le imposte della Regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di “lusso” nelle “secche” dei parametri costituzionali e comunitari*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 893; F. DAMI, *L'autonomia tributaria regionale ed i vincoli statali comunitari all'indomani della pronuncia sulla legittimità delle c.d. tasse sul lusso*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, p. 825; L. ANTONINI, *La sent. n. 102 del 2008: una tappa importante per l'autonomia tributaria regionale*, in *Giur. cost.*, 2008, p. 2646.

⁴¹ Come si vedrà (*infra*, cap. VI, par. 3), la Regione Sardegna, con legge reg. n. 4 dell'11 maggio 2006, ha introdotto gli artt. 2, 3 e 4 riguardanti, rispettivamente, le plusvalenze realizzate con la cessione di fabbricati adibiti a seconde case situati in prossimità delle coste sarde; il possesso di tali fabbricati e lo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto nel periodo estivo. Tali tributi sono stati sottoposti successivamente a revisione e modifiche con L.R. 29 maggio 2007, n. 2 la quale ha altresì introdotto l'imposta di soggiorno (art. 5).

⁴² Lo statuto sardo è stato istituito con la L. cost. 26 febbraio 1948, n. 3. Per una ricognizione sull'evoluzione dell'autonomia sarda e sulla leva fiscale che ha riguardo le c.d. “tasse sul lusso”, si rinvia più diffusamente alla Parte III, cap. VI.

tuto speciale solo per le parti in cui siano previste forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite statutariamente.

Più precisamente, ad avviso della Corte, l'autonomia sarda può soddisfare la “prova di resistenza” poiché la condizione cui deve sottostare la Regione Sardegna nell'istituire tributi propri è solo quella dell'armonia con i principi del sistema tributario statale, mentre le Regioni a statuto ordinario – fino all'emanazione della legislazione statale di coordinamento – sono assoggettate al duplice limite costituito, da un lato, dall'obbligo di esercitare il proprio potere di imposizione in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento e, dall'altro, dal divieto di disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di istituirne altri aventi il medesimo presupposto dei preesistenti tributi statali⁴³.

Pur riconoscendo che sia l'armonia con i principi del sistema tributario dello Stato che l'osservanza dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario realizzano, in senso lato, una funzione di coordinamento tra i diversi sottosistemi del complessivo sistema tributario, la Corte opera un distinguo ritenendo i principi del sistema tributario dello Stato riconducibili alla tipologia e alla struttura dei tributari erariali, nonché alle *rationes* ispiratrici, relegando ai principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario la ripartizione tra i diversi livelli di governo dell'esercizio della potestà legislativa tributaria, secondo un criterio di priorità temporale⁴⁴.

Ne discende che, mentre i primi (*i.e.* i principi del sistema tributario) richiedono solo che la Regione, nell'istituire i tributi propri, valuti essa stessa la coerenza del sistema regionale con quello statale e conformi, di conseguenza, i propri tributi agli elementi essenziali del sistema statale e alle *rationes* dei singoli tributi; invece, i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario, proprio perché realizzano un coordinamento in senso stretto, hanno per oggetto la delimitazione delle sfere di competenza legislativa tributaria e presuppongono l'esistenza di un'apposita legge che li stabilisca.

Così, conclude la Corte, alle Regioni a statuto ordinario resta soltanto la facoltà di introdurre tributi di tipo commutativo o di scopo, anche in carenza di una legge statale di tipo autorizzatorio purché risultino rispettati i principi di coordinamento già desumibili dall'ordinamento.

Viceversa, un tributo proprio che fosse stabilito dalla Regione Sardegna non sarebbe di per sé illegittimo per il fatto di annoverare un presupposto identico o simile a quello di un tributo erariale, a condizione che non ne risultino snaturate l'essenza e le *rationes*.

⁴³ Così il punto 5.3.

⁴⁴ Così il punto 5.2.

Ciò posto ed ulteriormente precisato che il rispetto dell'*armonia con i principi del sistema tributario dello Stato* è esigenza comune a tutti i "tributi propri" della Regione, riguardino o no la materia turistica, la Corte ha dichiarato l'illegittimità dell'imposta sulle plusvalenze⁴⁵ e di quella sul possesso delle seconde case⁴⁶ in ragione delle ravvisate deviazioni dei tributi regionali dalle *rationes* tipizzanti il *default* statale.

Più in particolare, la *ratio* ispiratrice del tributo regionale sulle plusvalenze contraddiceva la scelta di politica fiscale del legislatore statale di limitare la tassazione alle sole plusvalenze realizzate nel quinquennio, ai sensi dell'art. 67, D.P.R. n. 917/1986, in funzione di un concetto economico di "reddito-prodotto"; e ciò sia nell'originaria formulazione, laddove si assoggettavano a tassazione, in un'ottica di reddito-entrata, le plusvalenze in qualsiasi tempo realizzate, sia in quella novellata dall'art. 3, comma 1, L.R. n. 2/2007 che, pur eliminando la tassazione delle plusvalenze derivanti da cessioni effettuate nel quinquennio, ha confermato l'imposizione delle plusvalenze ultraquinquennali. In tal modo, si finiva per disattendere la *ratio* sottesa all'esclusione dalla tassazione delle plusvalenze ultraquinquennali rispetto alle quali l'intento speculativo della cessione va affievolendosi.

La ravvisata disarmonia delle *rationes* impositive, in entrambe le formulazioni dell'art. 2, si evidenzia altresì nell'indirizzo di politica fiscale regionale di far gravare il prelievo su coloro che non risiedono in Sardegna, in violazione degli artt. 3 e 53 Cost.; ed, invero, sul rilievo che la norma censurata assume quale criterio per determinare il non assoggettamento al tributo il domicilio fiscale individuato ai sensi dell'art. 58, D.P.R. n. 600/1973, la Corte evidenzia l'ingiustificata discriminazione tra i soggetti aventi residenza anagrafica all'estero ed i soggetti fiscalmente non domiciliati in Sardegna aventi residenza anagrafica in Italia.

⁴⁵L'imposta regionale sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico (art. 2, L.R. n. 4/2006) si applicava, nella misura del venti per cento della base imponibile, alle cessioni a titolo oneroso effettuate da soggetti non residenti in Sardegna aventi ad oggetto le unità immobiliari adibite ad uso abitativo, diverse dall'abitazione principale, situate nella fascia di tre chilometri dalla linea di battigia marina e solo se realizzate trascorsi cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione (e non più entro il quinquennio, come previsto nell'originaria previsione).

⁴⁶Il presupposto impositivo dell'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico (art. 3, L.R. n. 4/2006) era costituito dal possesso delle unità immobiliari destinate ad uso abitativo, non adibite ad abitazione principale, da parte del proprietario con domicilio fiscale fuori dall'ambito del territorio regionale; la base imponibile era determinata con riferimento alla superficie dichiarata o accertata ai fini catastali ed era dovuta annualmente secondo importi crescenti in ragione della superficie.

Poiché, ai sensi della b) dell'art. 58 cit., le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale «nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito si è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato», da ciò consegue che, in tutti i casi in cui le persone fisiche residenti anagraficamente all'estero realizzano il reddito-plusvalenza in Sardegna quale loro maggiore reddito prodotto in Italia, esse devono considerarsi per ciò stesso soggetti fiscalmente domiciliati in Sardegna e, quindi, non assoggettati a tassazione ai sensi della norma censurata (se fiscalmente domiciliati in Sardegna da almeno ventiquattro mesi) equiparandosi, in tal caso, gli stranieri ai residenti sardi col paradossale risultato di discriminare, senza che sussista alcuna ragionevole giustificazione di tale disparità di trattamento, i soli cittadini residenti anagraficamente in Italia, ma fuori dalla Sardegna, i quali anche se realizzano – al pari dei residenti all'estero – le plusvalenze in territorio sardo, sono comunque assoggettati a tassazione in quanto non aventi domicilio fiscale in Sardegna. Medesimi rilievi valgono per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Con riguardo all'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico, la Corte rileva come la scelta di individuare il presupposto impositivo nel possesso di fabbricati sia mutuato dal modello costituito dall'ICI e sia riconducibile a tributi di tipo non già turistico-ambientale, quanto piuttosto aventi natura patrimoniale-immobiliare. Infatti, la tassazione del soggetto che non sia fiscalmente domiciliato in Sardegna (o che non vi sia nato) discende dal mero fatto del *possesso* di un immobile situato in una zona di particolare rilievo turistico, senza che possa aver rilievo l'utilizzo per finalità diverse dal turismo, quali, ad es., quelle di dimora per lavoro o di locazione.

Dalla riscontrata natura patrimoniale dell'imposta sarebbe dovuta, quindi, discendere un'imposizione con carattere di generalità senza previsioni di esclusioni soggettive imperniate sul criterio del domicilio fiscale (oltre che della nascita in Sardegna del soggetto passivo e del rapporto di coniugio o di filiazione con il soggetto nato in Sardegna presenti nell'originaria formulazione); all'opposto, la scelta del legislatore regionale di allontanarsi dallo schema dell'ICI contrasta con il carattere generale delle imposizioni sui patrimoni immobiliari e ne snatura l'essenza creando ingiustificate discriminazioni soggettive nell'applicazione dell'imposta, nonché una disarmonia con il principio del sistema tributario statale, che esige che i suddetti tipi di imposte si applichino nei confronti di tutti i titolari delle situazioni giuridiche soggettive sugli immobili situati nella sfera di competenza territoriale dell'ente impositore, siano essi fiscalmente domiciliati o meno nel territorio ove è ubicato l'immobile e senza che rilevi il loro luogo di nascita.

Così, in una prospettiva di legittimità costituzionale, la Regione Sardegna ben avrebbe potuto replicare il presupposto impositivo già occupato da tributi statali (i.e.: possesso delle seconde case *ex* art. 8, comma 2, D.Lgs. n. 504/1992 e realizzazione di plusvalenze ricavate dalla loro cessione *ex* art. 67 TUIR), a condizione di espungerne i tratti disarmonici consistiti nella previsione di discriminazioni soggettive e nella tassazione ultra quinquennale delle plusvalenze.

Invece, l'imposta di soggiorno⁴⁷ ha superato il vaglio costituzionale sul rilievo secondo il quale i non residenti non sopportano alcun prelievo il cui gettito sia specificamente diretto alla salvaguardia dell'ambiente ma, anzi, con il loro soggiorno nella Regione in coincidenza con il periodo di maggior afflusso turistico, determinano un maggior consumo dell'ambiente con conseguenti costi pubblici aggiuntivi; così si giustifica la scelta di far gravare l'imposta, in una misura non sproporzionata, a carico solo dei soggetti non residenti, trattandosi diversamente e in modo adeguato situazioni giuridiche diverse e, quindi, non travalicando i limiti della ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. Al riguardo, la Corte osserva che i non residenti fruiscono sia di servizi pubblici locali e regionali, sia del patrimonio culturale e ambientale sardo, senza concorrere al finanziamento dei primi e alla tutela del secondo a mezzo di tributi, mentre i soggetti residenti in Sardegna già concorrono alle spese pubbliche connesse a tali servizi e beni mediante la corresponsione di tributi e contributi, che entrano a vario titolo nel bilancio della Regione ai fini della valorizzazione dell'ambiente e dell'ottimizzazione del governo del territorio regionale.

⁴⁷ Il presupposto impositivo dell'imposta regionale di soggiorno (art. 5, L.R. n. 2/2007) è individuato nel soggiorno compreso tra il 15 giugno ed il 15 settembre nelle strutture recettive specificamente individuate per ogni persona e per ciascuna giornata di permanenza da parte di coloro che soggiornano nel Comune senza essere iscritti all'anagrafe della popolazione residente nei Comuni della Sardegna. Al riguardo, la Corte ha evidenziato che i non residenti non avrebbero sopportato alcun prelievo il cui gettito fosse specificamente diretto alla salvaguardia dell'ambiente ma, anzi, con il loro soggiorno nella Regione, in coincidenza con il periodo di maggior afflusso turistico, avrebbero determinato un maggior consumo dell'ambiente con conseguenti costi pubblici aggiuntivi; così si giustificava la scelta di far gravare l'imposta, in una misura non sproporzionata, a carico solo dei soggetti non residenti, trattandosi diversamente e in modo adeguato situazioni giuridiche diverse e, quindi, non travalicando i limiti della ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.; v. F. PICCIAREDDA, F. PEDDIS, *Individuazione del presupposto del tributo di soggiorno, principi di sistema e principi fondamentali di coordinamento*, in F. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali tra Corte Costituzionale (sent. n. 102 e ord. n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, cit., p. 53 ss.

Ne deriva che il legislatore regionale, non irragionevolmente, abbia valutato l'intera Regione come un'unica area culturale ed ambientale, complessivamente valorizzata dal bilancio regionale, così da giustificare un prelievo fiscale a carico soltanto dei soggiornanti non residenti nell'isola⁴⁸.

Infine, con riferimento all'imposta sugli scali e approdi⁴⁹, la Corte seppure, da un lato, ha ritenuto non rilevante la questione circa la riconducibilità del tributo al fenomeno turistico stante la sicura legittimità quale tributo proprio avente natura di imposta e non di tassa, dall'altro, ha comunque valorizzato la "vocazione turistica" del tributo riconducibile al maggior consumo delle risorse ambientali in coincidenza col periodo estivo di più intenso afflusso turistico compreso tra il 1° giugno e il 30 settembre⁵⁰.

Con l'ordinanza n. 103/2008 la Consulta ha altresì sospeso il giudizio e, ai sensi dell'art. 234 del Trattato, per la prima volta nella storia del nostro ordinamento, ha rimesso alla Corte di Giustizia la verifica di compatibilità

⁴⁸ Così, è ancora il pensiero della Corte, l'attribuzione a ciascun Comune del potere di applicare l'imposta nell'ambito del proprio territorio non può comportare l'assoggettamento all'imposta anche dei soggiornanti residenti in altro Comune della Sardegna, in considerazione della natura regionale del tributo e della finalità di finanziare il complesso delle spese connesse alla tutela dell'ambiente ed alla promozione del turismo sostenibile nell'intera Regione, con gli opportuni aggiustamenti compensativi tra le varie zone.

⁴⁹ Il presupposto dell'imposta di cui all'art. 4, L.R. n. 4/2006, era rappresentato dallo scalo degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone negli aerodromi del territorio regionale e dall'approdo delle unità da diporto di lunghezza superiore a m. 14 nei porti e punti di ormeggio sardi nel periodo dal 1° giugno al 30 settembre. Da un lato, l'imposta era dovuta per ogni atterraggio e decollo degli aeromobili con importo variabile da € 150 fino ad € 1.000 in ragione della capacità di trasporto del velivolo; dall'altro, l'imposta era dovuta annualmente nella misura di € 1.000 fino ad € 15.000 a seconda della lunghezza dell'imbarcazione.

Nelle more della pubblicazione delle motivazioni della sentenza n. 102/2008, con l'art. 2, comma 15, L.R. 5 marzo 2008, n. 3 (Legge finanziaria 2008), la Regione ha apportato rilevanti modifiche all'impianto dell'art. 4 eliminando ogni discriminazione attinente la localizzazione del domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e rinominando il tributo "tassa regionale per la tutela e la sostenibilità ambientale", così come nel testo la parola "imposta" è stata sostituita dalla parola "tassa"; inoltre, la debenza del tributo non si parametrava più su base annuale ma settimanalmente; infine, è stata limitata a dieci mesi la sosta nei porti sardi che giustificava l'esenzione dall'imposta e son stati sensibilmente ridotti gli importi dovuti per lo stazionamento nei porti.

⁵⁰ La Corte ha, altresì, escluso ogni profilo di duplicazione d'imposte atteso che i diritti aeroportuali previsti dalla L. 5 maggio 1976, n. 324, recante norme in materia di diritti per l'uso degli aeroporti aperti al traffico civile, non costituiscono tributi, ma corrispettivi civilistici di alcuni servizi aeroportuali; l'imposta regionale è, invece, dovuta per il solo fatto che l'aeromobile esercito dal soggetto passivo ed adibito a trasporto privato effettui uno scalo in un aerodromo ubicato nel territorio sardo, senza che rilevi che l'aeromobile abbia usufruito dei servizi aeroportuali.

coi principi comunitari di tutela alla libera prestazione di servizi (art. 49 Trattato TFUE) e del divieto di aiuti di Stato (art. 87 trattato) a tutela della concorrenza con riferimento alle imprese di trasporto con domicilio fiscale fuori del territorio regionale⁵¹.

Con la sentenza del 17 novembre 2009, la Corte del Lussemburgo ne ha quindi acclarato l'illegittimità atteso che la finalità di tutela ambientale e l'insularità di cui soffre la Sardegna non giustificano restrizioni alla libera prestazione di servizi, né il vantaggio competitivo in termini di minori costi a vantaggio delle imprese sarde, le quali beneficerebbero di un ingiustificato aiuto fiscale di Stato idoneo a falsare la libera concorrenza a sfavore delle imprese non domiciliate che svolgono la medesima attività⁵².

In questo scenario, la prospettiva che si offre alla potestà impositiva delle autonomie differenziate alla luce della sentenza n. 102/2008 registra una prudente apertura⁵³, mentre le aspettative delle Regioni ordinarie risultano ancora condizionate dalla previsione della legge di coordinamento statale, salvo il ricorso a tributi commutativi o di scopo⁵⁴.

⁵¹ L'ordinanza n. 103 è consultabile sul sito istituzionale della Corte Costituzionale; v., al riguardo, G. CONTALDI, *Corte costituzionale e rinvio pregiudiziale*, in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sent. n. 102 e ord. n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, cit., p. 105 ss.

⁵² Sentenza 17 novembre 2009, C-169/08 della Corte di Giustizia, Grande Sezione, causa Presidente del Consiglio dei Ministri contro Regione Sardegna; v. A. CARINCI, *L'imposta sugli scali della Regione Sardegna: ulteriori indicazioni della Corte di Giustizia sui limiti comunitari dell'autonomia tributaria regionale*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 278.

⁵³ La via preferenziale tracciata dalla sent. n. 2/2008 si apre anche alle altre Regioni speciali il cui disposto statutario in materia di autonomia tributaria è pressoché identico all'art. 8, lett. i) dello Statuto sardo, cfr., art. 51 dello Statuto del Friuli Venezia Giulia; artt. 72 e 73 dello Statuto del Trentino Alto-Adige/Sudtirolo; art. 6 delle norme di attuazione dello Statuto siciliano contenute nel D.P.R. n. 1074/1965.

⁵⁴ Si tratta di tributi legati al principio del beneficio e perciò interpretati poco penosi da parte del contribuente anche in ragione del vincolo di destinazione del relativo gettito che può essere destinato al finanziamento di opere pubbliche o di interventi strutturali – anche in ottica di sostenibilità ambientale – e rende immediatamente percepibile e condivisibile per la collettività locale la funzione del prelievo, cfr. L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi para-commutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 122 ss. L'Isop, imposta di scopo per la realizzazione di opere pubbliche, introdotta ex art. 1, commi 145 ss., L. n. 296/2006, assume i connotati di un'addizionale all'ICI e può costituire un'utile leva fiscale per i comuni al fine di ottenere risorse da destinare allo sviluppo; cfr. V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge Finanziaria 2007*, cit., p. 883.