

## **COMMISSIONE PARLAMENTARE PER LE QUESTIONI REGIONALI**

Indagine conoscitiva sulle problematiche concernenti l'attuazione degli Statuti delle regioni ad autonomia speciale, con particolare riferimento al ruolo delle Commissioni paritetiche previste dagli Statuti medesimi.

Audizione del Direttore Generale delle Finanze

Prof. Fabrizia Lapecorella

Roma, 09 aprile 2015

## 1. Premessa

**La legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3**, nel riformare il titolo V della Costituzione, ha rinsaldato la particolare posizione delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome:

✓ da un lato **con la modifica dell'art. 116**, nel quale è stato ribadito che tali enti *"dispongono di forme e condizioni particolari di autonomia, secondo i rispettivi statuti speciali adottati con legge costituzionale"*;

✓ dall'altro **con l'art. 10 della stessa legge costituzionale n. 3 del 2001**, nel quale è stata prevista una *"clausola di maggior favore"* in base alla quale *"Sino all'adeguamento dei rispettivi statuti, le disposizioni della presente legge costituzionale si applicano anche alle Regioni a statuto speciale ed alle province autonome di Trento e di Bolzano per le parti in cui prevedono forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite"*.

Il legislatore costituzionale del 2001 con quest'ultima norma ha di fatto perseguito l'obiettivo di evitare che il rafforzamento del sistema delle autonomie delle Regioni ordinarie, attuato dalla riforma del titolo V, potesse determinare un divario rispetto a quelle Regioni ad autonomia differenziata che godono di forme e condizioni particolari di autonomia<sup>1</sup>.

E' importante, inoltre, evidenziare che **la legge n. 131 del 2003** nel dettare norme per l'adeguamento dell'ordinamento alla citata legge costituzionale n. 3 del 2001, ha valorizzato la differenziazione delle autonomie speciali rispetto a quelle ordinarie con le disposizioni dell'art. 11, che hanno ribadito il particolare valore delle ***"Commissioni paritetiche previste dagli statuti delle Regioni a statuto speciale"***. Infatti, oltre a confermarne l'attività, ne ha espressamente esplicitato le funzioni, stabilendo che le stesse, in relazione alle ulteriori materie spettanti alla loro potestà legislativa ai sensi dell'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, *"possono proporre l'adozione delle norme di attuazione"* per il

---

<sup>1</sup> Cfr: Corte Costituzionale, sentenza n. 370 del 14 novembre 2006.

trasferimento dei beni e delle risorse strumentali, finanziarie, umane e organizzative, occorrenti all'esercizio delle ulteriori funzioni amministrative.

Detta norma assume un particolare significato, in quanto individua in termini ben precisi il compito affidato alle Commissioni paritetiche, sia pure limitatamente alle materie ivi indicate.

## 2. Il ruolo delle Commissioni paritetiche

Le Commissioni paritetiche rappresentano lo "**strumento di collaborazione fra Stato e Regione o Province autonome**" e costituiscono l'"**organo finalizzato alla ricerca di una sintesi positiva tra posizioni ed interessi potenzialmente diversi**"<sup>2</sup>.

Dette Commissioni sono, quindi, una sede privilegiata nella quale avviene un laborioso confronto tra i rappresentanti dello Stato e quelli della singola Regione ad autonomia differenziata su specifici temi attorno ai quali ruotano interessi contrapposti e che trovano adeguata composizione nelle **norme di attuazione statutaria**, le quali sono finalizzate a rendere operative quelle disposizioni dello Statuto di autonomia che non sono direttamente applicabili.

Le Commissioni paritetiche, infatti, nominate con decreto del Ministro per gli affari Regionali, sono organismi composti da membri designati in numero uguale dal Governo e dalla Regione o Provincia autonoma<sup>3</sup>, previsti dai singoli Statuti di detti enti ad autonomia differenziata, in particolare ne:

- ✓ l'art. 43 del R.D.Lgs. 15 maggio 1946, n. 455 convertito in Legge costituzionale dalla Legge Costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2<sup>4</sup> ;

---

<sup>2</sup> Corte Cost. sentenza n. 109 del 1995.

<sup>3</sup> La Commissione paritetica per la Regione Siciliana e Sarda è composta di 4 membri; quella del Friuli Venezia Giulia e della Valle d'Aosta è composta di 6 membri; infine quella prevista dallo Statuto del Trentino-Alto Adige di 12 membri.

<sup>4</sup> Il testo dell'art. 43 è il seguente: "Una Commissione paritetica di quattro membri nominati dall'Alto Commissario della Sicilia e dal Governo dello Stato, determinerà le

- ✓ l'art. 56 della Legge Costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3, recante lo Statuto speciale per la Sardegna<sup>5</sup>;
- ✓ l'art. 65 della Legge Costituzionale 31 gennaio 1963, n. 1, recante lo Statuto della Regione Friuli Venezia Giulia<sup>6</sup>;
- ✓ art. 107 del D.P.R. 31 agosto 1972, n. 670, con cui è stato approvato il testo unico delle Leggi costituzionali concernenti lo Statuto speciale per il Trentino-Alto Adige<sup>7</sup>;
- ✓ art. 48-bis della Legge Costituzionale 26 febbraio 1948, n. 4, recante lo Statuto speciale per la Valle d'Aosta<sup>8</sup>.

Manca, però, un modello unitario del ruolo che le Commissioni paritetiche sono chiamate a svolgere e che pure sarebbe auspicabile adottare. Le norme di

*norme transitorie relative al passaggio degli uffici e del personale dello Stato alla Regione, nonché le norme per l'attuazione del presente Statuto".*

<sup>5</sup> Il testo dell'art. 56 è il seguente: *"Una Commissione paritetica di quattro membri, nominati dal Governo della Repubblica e dall'Alto Commissario per la Sardegna sentita la Consulta regionale, proporrà le norme relative al passaggio degli uffici e del personale dallo Stato alla Regione, nonché le norme di attuazione del presente Statuto".*

<sup>6</sup> Il testo dell'art. 65 è il seguente: *"Con decreti legislativi, sentita una Commissione paritetica di sei membri, nominati tre dal Governo della Repubblica e tre dal Consiglio regionale, saranno stabilite le norme di attuazione del presente Statuto e quelle relative al trasferimento all'Amministrazione regionale degli uffici statali che nel Friuli-Venezia Giulia adempiono a funzioni attribuite alla Regione".*

<sup>7</sup> Il testo dell'art. 107 è il seguente: *"Con decreti legislativi saranno emanate le norme di attuazione del presente statuto, sentita una commissione paritetica composta di dodici membri di cui sei in rappresentanza dello Stato, due del Consiglio regionale, due del Consiglio provinciale di Trento e due di quello di Bolzano. Tre componenti devono appartenere al gruppo linguistico tedesco.*

*In seno alla commissione di cui al precedente comma è istituita una speciale commissione per le norme di attuazione relative alle materie attribuite alla competenza della provincia di Bolzano, composta di sei membri, di cui tre in rappresentanza dello Stato e tre della provincia. Uno dei membri in rappresentanza dello Stato deve appartenere al gruppo linguistico tedesco; uno di quelli in rappresentanza della provincia deve appartenere al gruppo linguistico italiano".*

<sup>8</sup> Il testo dell'art. 48-bis è il seguente: *"Il Governo è delegato ad emanare uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni di attuazione del presente statuto e le disposizioni per armonizzare la legislazione nazionale con l'ordinamento della regione Valle d'Aosta, tenendo conto delle particolari condizioni di autonomia attribuita alla regione.*

*Gli schemi dei decreti legislativi sono elaborati da una commissione paritetica composta da sei membri nominati, rispettivamente, tre dal Governo e tre dal consiglio regionale della Valle d'Aosta e sono sottoposti al parere del consiglio stesso".*

riferimento, infatti, per la definizione del loro ruolo, adottano le formule più varie: la norma dello Statuto siciliano prescrive che la Commissione *"determinerà"* le norme per l'attuazione dello Statuto, mentre quella dello Statuto Sardo prevede che *"proporrà"* le norme in questione. Le disposizioni dello Statuto Friulano e del Trentino stabiliscono, invece, che sia *"sentita una Commissione paritetica"*. Sicuramente più completa è la formula adottata dalla norma dello Statuto Valdostano, che essendo stata introdotta nell'anno 1993, risente dell'evoluzione delle teorie sulle fonti di produzione del diritto e dell'esperienza applicativa nel frattempo maturata e proprio nell'intento di garantire chiarezza alla procedura prescrive che *"il Governo è delegato ad emanare uno o più decreti legislativi..."* e che *"gli schemi dei decreti legislativi sono elaborati da una Commissione paritetica..."*.

Da questa eterogeneità di formulazioni sarebbero potute scaturire sostanziali diversità nel ruolo svolto dalle Commissioni paritetiche e dal Governo nell'adozione delle norme di attuazione dei differenti Statuti; in realtà si è assistito, invece, ad una sostanziale omologazione delle previsioni statutarie, avallata dalla stessa Corte Costituzionale, che non ha inteso valorizzare le suddette differenze.

L'elemento che accomuna le citate norme statutarie è sicuramente l'attribuzione alle Commissioni paritetiche dello specifico compito di intervenire nella fase di predisposizione delle norme per l'attuazione dei singoli Statuti. Molto più precisamente la Consulta, riguardo alla Commissione paritetica della Regione Siciliana, ha evidenziato che *"L'organo statuario ... è titolare di una **speciale funzione di partecipazione al procedimento legislativo**, in quanto, secondo la formulazione del citato art. 43, esso «determinerà le norme» relative sia al passaggio alla Regione degli uffici e del personale dello Stato sia all'attuazione dello statuto stesso. Detta Commissione rappresenta, dunque, un essenziale*

*raccordo tra la Regione e il legislatore statale, funzionale al raggiungimento di tali specifici obiettivi.*<sup>9</sup>

La funzione da esse svolta può considerarsi nella maggior parte dei casi essenzialmente consultiva (istruttoria o preparatoria), come del resto ha evidenziato al Corte Costituzionale che, chiamata ad esaminare la norma dello Statuto Trentino, ha precisato che la Commissione paritetica è *"investita di un potere consultivo obbligatorio ma non vincolante"*.<sup>10</sup>

Del resto appare significativa la formula adottata nelle premesse dei vari decreti legislativi dove appunto si legge *"sentita la Commissione paritetica"*.

**Le norme di attuazione statutaria** - che in un primo tempo venivano approvate con decreto del Presidente della Repubblica - sono attualmente emanate dal Presidente della Repubblica nella forma di **decreto legislativo** su proposta del Presidente del Consiglio, a seguito della deliberazione del Consiglio dei ministri. Gli statuti della Regione Sardegna e della Regione Valle d'Aosta prevedono che sullo schema di norma di attuazione, già valutata favorevolmente dalla Commissione paritetica, si esprima preventivamente anche il Consiglio regionale.

**Questo tipo di produzione normativa fuoriesce, quindi, dagli abituali modelli procedurali previsti per il percorso legislativo:** basti pensare all'assenza della delega preventiva del **Parlamento che rimane, nei fatti, completamente escluso dal processo decisionale**. Dette peculiarità che contraddistinguono le norme di attuazione, nonostante trovino il loro fondamento nelle disposizioni statutarie innanzi riportate, sono state per ciò stesso oggetto di accesi dibattiti dottrinari. Solo con i continui interventi della Corte Costituzionale <sup>11</sup>si è fatta chiarezza sui seguenti importanti aspetti. La Corte ha, infatti, evidenziato che le norme di attuazione dello statuto speciale adottate con decreto legislativo:

---

<sup>9</sup> Corte Cost. sentenza n. 101 del 2010.

<sup>10</sup> Corte Cost. sentenze n. 37 del 1989, n. 95 del 24 marzo 1994 .

<sup>11</sup> Cfr. fra tutte: Corte Cost Sentenza n. 353 del 2001.

- non possono essere inquadrati nell'istituto della delega legislativa, di cui all'art. 76 della Costituzione, in quanto sono le norme statutarie, di rango costituzionale, che attribuiscono poteri legislativi al Governo, che li esercita nel contesto di particolari procedure caratterizzate dalla partecipazione della Regione o della Provincia a statuto speciale;
- si basano su un potere attribuito dalla norma costituzionale in via permanente e stabile la cui competenza ha carattere riservato e separato rispetto a quella esercitabile dalle ordinarie leggi della Repubblica e pertanto prevalgono, nell'ambito della loro competenza, sulle stesse leggi ordinarie, con possibilità, quindi, di derogarvi, negli anzidetti limiti.

In ultima analisi si può affermare che i decreti legislativi sono contraddistinti da evidenti tratti di anomalia rispetto alle altre figure di fonti normative del nostro ordinamento e **costituiscono un modello a sé di atto-fonte**, le cui disposizioni devono essere tenute presenti *"in sede di interpretazione delle norme statutarie"*<sup>12</sup>.

Un altro aspetto sul quale si sono registrate interpretazioni non univoche da parte della dottrina e dalla stessa giurisprudenza costituzionale attiene alla posizione che essi assumono all'interno del sistema delle fonti di produzione del diritto.

E invero, se da un lato c'è chi sostiene che i decreti legislativi in esame sarebbero dotati di un rango "intermedio" tra legge e Costituzione, dall'altro c'è chi privilegia la definizione di fonte atipica, una fonte cioè di rango primario, equiordinata alla legge ordinaria, dotata però di una sfera di competenza riservata. Non sono mancati interventi con cui la Consulta<sup>13</sup> ha sostenuto che **le norme di attuazione sono dotate di forza prevalente su quella delle leggi ordinarie**.

Completa il quadro della particolare connotazione che le norme di attuazione assumono nel nostro ordinamento la circostanza che esse al pari delle

---

<sup>12</sup> Corte Cost. Sentenza n. 175 del 1975.

<sup>13</sup> Corte Cost. sentenze n. 213 del 1998, n. 132 del 2009, n. 159 del 2009.

norme statutarie, **possono essere utilizzate come parametro del giudizio di costituzionalità**<sup>14</sup>.

La Corte ha, inoltre, chiarito che la speciale attribuzione di potestà legislativa esercitabile attraverso le norme di attuazione statutaria ha carattere stabile - non è limitata cioè alla sola "prima" attuazione - e non ha per oggetto l'emanazione di norme di mera esecuzione dello Statuto, di disposizioni, cioè, solo più dettagliate e perciò assimilabili ai regolamenti esecutivi. Al contrario detta potestà legislativa si estrinseca attraverso l'emanazione di disposizioni di carattere normativo per l'attuazione dello Statuto, cioè di **norme sostanzialmente interpretative ed integrative dello stesso, che, peraltro, non possono essere modificate che da fonti pari ordinate**, in quanto si determinerebbe, altrimenti, una menomazione delle attribuzioni delle autonomie speciali.<sup>15</sup>

La Corte non ha mancato di ribadire, al riguardo, che *"in caso di modifica di norme di attuazione, la lesione della competenza provinciale e l'interesse al ricorso non derivano tanto dal contenuto della norma modificatrice, quanto dal modo in cui la norma è stata approvata in violazione del procedimento posto a garanzia del ruolo e delle funzioni spettanti ... alla Commissione paritetica"*<sup>16</sup>

Va, inoltre, evidenziato che il semplice richiamo alle modalità di attuazione statutaria, sempre più spesso contenuto nelle leggi statali che trasferiscono funzioni alle Regioni o che recano riforme che richiedono un coordinamento con le norme di attuazione statutaria, *"è sufficiente a garantire che la determinazione delle relative norme d'attuazione venga effettuata, nel rispetto dell'autonomia regionale, dalla Commissione paritetica"* prevista dagli Statuti di autonomia<sup>17</sup>. Norme di tale tenore, infatti, non hanno in alcun modo *"l'effetto ... di predeterminare unilateralmente il contenuto delle deliberazioni della Commissione e,*

---

<sup>14</sup> Corte Cost. sentenze: n. 36, n. 356 e n. 366 del 1992, n. 165 del 1994, n. 458 del 1995, n. 520 del 2000, n. 334 e n. 419 del 2001 e n. 28 e n. 267 del 2003 e n. 263 del 2005, n. 74 del 2009.

<sup>15</sup> Corte Cost. sentenze n. 95 del 1994, n. 121 e n. 182 del 1997, n. 137 del 1998, n. 51 del 2006 e n. 133 del 2010.

<sup>16</sup> Corte Cost. Sentenze n. 95 del 1994 e n. 137 del 1998.

<sup>17</sup> Corte Cost. Sentenze n. 180 del 1980; n. 166 del 1976; n. 298 del 1974.

*pertanto, non hanno attitudine lesiva delle prerogative costituzionali della medesima*<sup>18</sup>”.

E' bene evidenziare che il **valore giuridico delle norme di attuazione non le sottrae al controllo di legittimità costituzionale**, per cui possono essere censurate quando contraddicano il loro compito di armonizzare, nell'unità dell'ordinamento giuridico, i contenuti e i particolari obiettivi dell'autonomia speciale.

Le norme di attuazione oltre a non dover essere in contrasto - come è ovvio - con la Costituzione, non devono essere *contra Statutum*, in contrasto, cioè con le disposizioni dello Statuto o col fondamentale principio dell'autonomia regionale quale risulta dalle disposizioni dello Statuto stesso<sup>19</sup>.

La Corte al riguardo ha costantemente affermato che le norme di attuazione degli Statuti regionali ad autonomia speciale, possono anche avere un contenuto *praeter legem*, nel senso di integrare le norme statutarie, anche aggiungendo ad esse qualche cosa che le medesime non contenevano<sup>20</sup>. Anche in tale ipotesi, però, occorre valutare se queste integrazioni concordino innanzi tutto con le disposizioni statutarie e col fondamentale principio dell'autonomia della Regione, e se la loro emanazione sia realmente giustificata dalla finalità dell'attuazione dello Statuto<sup>21</sup>.

Anche di fronte a norme *secundum legem*, è necessario sempre verificare che le stesse abbiano effettivamente tale carattere e non si pongano, invece, in contrasto con le disposizioni statutarie.

E' evidente, dunque, che l'aver attribuito alle sole Regioni speciali ed alle Province autonome uno strumento normativo di tale portata, antesignano della strategia della concertazione che oggi rappresenta il punto di forza di ogni

---

<sup>18</sup> Corte Cost. Sentenza n. 145 del 2008.

<sup>19</sup> Corte Cost. Sentenza n. 20 del 1956.

<sup>20</sup> Corte Cost. Sentenze: n. 341 del 2001, n. 212 del 1984 e n. 20 del 1956.

<sup>21</sup> Corte Cost. sentenze n. 132 del 2009; n. 212 del 1984; n. 341 del 2001, n. 51 del 2006, n. 212 del 1984 e n. 20 del 1956.

confronto interistituzionale, costituisce un importante tassello per differenziare ancor più le regioni ad autonomia speciale rispetto alle regioni ordinarie.

Detto assetto è avvalorato, altresì, non soltanto dal fatto che **la legge ordinaria non può intervenire negli ambiti di competenza riservati ai decreti legislativi**, ma anche dalla circostanza che **il confronto tra Stato e Regioni, propedeutico alla formazione dei decreti, non può essere sostituito con accordi presi in altre sedi o in altri modi**, ma debba necessariamente seguire il procedimento previsto dagli Statuti<sup>22</sup>.

### 3. Le criticità procedurali

Il silenzio delle norme statutarie sul funzionamento delle Commissioni paritetiche, benchè sia stato supplito da un sistema procedurale unitario e condiviso, ha fatto registrare sul piano pratico non poche criticità.

La stessa Corte costituzionale è stata chiamata più volte a pronunciarsi ora per chiarire singoli aspetti procedurali che, in mancanza di adeguata codificazione, hanno dato luogo a dubbi interpretativi<sup>23</sup>, ora per ricondurre entro il giusto perimetro l'azione del Governo nei confronti della Commissione

---

<sup>22</sup> Cfr: Corte Cost. sentenza n. 133 del 2010 nella quale la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, nella parte in cui si applica alla Valle d'Aosta, di una norma che modificava l'ordinamento finanziario della Regione senza osservare il procedimento di approvazione delle norme di attuazione previsto dallo Statuto stesso, ma attribuendo ad un D.P.C.M. il compito di fissare i criteri per la rideterminazione dell'ammontare dei proventi spettanti a Regioni e Province autonome, compresi quelli afferenti alla compartecipazione ai tributi erariali. La Corte ha ritenuto, del pari, insufficiente la previsione del parere della Conferenza Stato-Regioni e del «tavolo di confronto» previsto dall'art. 27, comma 7, della legge n. 42 del 2009, in quanto *“i pareri prescritti in entrambe le disposizioni citate non possono validamente sostituire l'accordo con la Regione Valle d'Aosta, posto a tutela del suo speciale ordinamento finanziario, che non può essere accomunato e omologato a quello delle altre Regioni”*.

<sup>23</sup> La Corte Costituzionale con sentenza n. 109 del 1995 ha dichiarato che non spetta allo Stato nominare unilateralmente il Presidente della Commissione paritetica prevista dallo Statuto del Trentino Alto Adige.

paritetica. La Corte ha precisato, infatti, che detto organo per svolgere correttamente la funzione consultiva affidatagli **deve essere posto in grado di esaminare ed esprimere il proprio avviso sugli schemi dei decreti legislativi**. Il rispetto di detta esigenza impedisce, pertanto, al Governo di adottare modificazioni o aggiunte suscettibili di alterare il contenuto sostanziale della disciplina su cui la Commissione abbia già avuto modo di manifestare il proprio parere, a meno che non si tratti di variazioni di carattere squisitamente formale<sup>24</sup>.

Anche la **mancaza di forme di pubblicità dei lavori delle** Commissioni paritetiche costituisce un *vulnus* per il ruolo svolto da questo organo e crea delle lacune che potrebbero essere agevolmente colmate.

Inoltre il raggio di azione delle Commissioni paritetiche potrebbe essere meglio indirizzato **verso settori in cui gli statuti non risultano ancora essere attuati**, sui quali mi soffermerò di seguito.

Un altro aspetto problematico riguarda **la tempistica dei singoli passaggi procedurali**, che viene scandita solo nell'art. 108 dello Statuto del Trentino Alto Adige<sup>25</sup>

Quest'ultimo campo meriterebbe, invero, di essere esplorato, in quanto occorrerebbe regolamentare le varie casistiche che possono verificarsi nella

---

<sup>24</sup> Corte Cost. sentenza n. 37 del 1989.

<sup>25</sup> Nell'art. 108 dello Statuto del Trentino Alto Adige è previsto che i decreti legislativi contenenti le norme di attuazione dello statuto saranno emanati entro due anni<sup>25</sup> dalla data di entrata in vigore della legge costituzionale n. 1 del 1971, e viene, inoltre, dettata una sequenza procedimentale assai particolare, giacché viene precisato che se nei primi diciotto mesi le commissioni non hanno emesso in tutto o in parte i propri definitivi pareri sugli schemi delle norme di attuazione, il Governo provvede nei successivi sei mesi alla emanazione dei relativi decreti, prescindendo dal parere delle commissioni stesse. La Corte Costituzionale con sentenza n. 160 del 1985 ha affermato che il termine biennale ha natura meramente ordinatoria. Inoltre, in un *obiter dictum*, ha precisato che *"dall'inutile decorso del termine ex art. 108, primo comma, può sicuramente trarsi motivo per far valere la responsabilità politica del Governo, che, a termini dell'art. 108, secondo comma, dovrebbe emanare le norme d'attuazione, prescindendo dal parere della Commissione paritetica istituita a norma dell'art. 107, quando questa non abbia emesso i pareri nei primi diciotto mesi del biennio"*.

pratica e che finiscono per intralciare il confronto tecnico-giuridico che deve svolgersi all'interno delle Commissioni paritetiche.

Si discute, infatti, se il Governo possa decidere di adottare il decreto legislativo in assenza di parere della Commissione paritetica, o anche se non sia opportuno regolamentare la sequenza procedurale da seguire nel caso in cui il Governo decida di non prendere in esame le proposte dell'organo paritetico, **o ancora se sia indispensabile per la Commissione paritetica attenersi ai giudizi degli uffici tecnici al fine di scongiurare l'adozione di norme oggettivamente inattuabili o non conformi allo stesso Statuto a cui dovrebbero, invece, dare attuazione.**

Queste ipotesi non sono soltanto casi di scuola, come avrò modo di evidenziare riferendo sulla esperienza amministrativa.

#### **4. Le recenti esperienze in ordine all'approvazione di norme di attuazione in materia tributaria**

Prima di affrontare l'analisi di alcuni casi specifici, è opportuno effettuare una preliminare precisazione in ordine alla particolare procedura prevista dagli Statuti delle Regioni ad autonomia differenziata riguardo alle disposizioni di carattere finanziario, che si sostanziano in compartecipazioni ai tributi erariali, che rappresentano, nei fatti, la loro principale fonte di finanziamento.

Per dette disposizioni gli Statuti prevedono una **"decostituzionalizzazione" della disciplina**, in quanto **le norme statutarie in materia possono essere modificate attraverso una legge ordinaria dello Stato, il cui contenuto sia stato oggetto di un accordo tra lo Stato e la singola Regione o Provincia autonoma<sup>26</sup>.**

---

<sup>26</sup> Le norme di riferimento sono le seguenti:

- l'art. 54, quinto comma, dello statuto della Regione Sardegna il quale dispone che: Le disposizioni del Titolo III del presente statuto (Finanze-Demanio e patrimonio)

Lo strumento dell'accordo si è affermato sempre più insistentemente in materia tanto da caratterizzare in maniera significativa il rapporto tra Regioni a Statuto speciale e Stato. Il ricorso al **metodo dell'accordo**, infatti, viene considerato ormai dalla giurisprudenza costituzionale<sup>27</sup> come **un passaggio imprescindibile per modificare l'ordinamento finanziario degli enti ad autonomia differenziata**, ponendosi come una garanzia tra il bilanciamento di opposti interessi, quello cioè di assicurare la specialità riconosciuta a dette autonomie dall'art. 116 della Costituzione, e quello di garantire l'esigenza di unitarietà dell'ordinamento stabilita dall'art. 5 della Costituzione.

Val la pena di rilevare come questa «decostituzionalizzazione» della materia finanziaria, e la conseguente modifica delle norme statutarie attraverso una legge statale ordinaria, sia ormai divenuta quasi assimilabile alla procedura di approvazione delle norme di attuazione. Si deve, infatti, evidenziare che gli accordi coinvolgono soltanto gli organi esecutivi, dell'uno e dell'altro livello di

---

*«possono essere modificate con leggi ordinarie della Repubblica su proposta del governo o della Regione, in ogni caso sentita la regione»;*

- l'art. 63, quinto comma, dello statuto della Regione Friuli-Venezia Giulia secondo il quale le disposizioni contenute nel titolo IV (Demanio e patrimonio della Regione) *«possono essere modificate con leggi ordinarie, su proposta di ciascun membro delle Camere, del governo e della regione, e, in ogni caso, sentita la regione»;*
- l'art. 50, quinto comma, dello statuto della Regione Valle d'Aosta, ai sensi del quale *«entro due anni dall'elezione del Consiglio della Valle, con legge dello Stato, in accordo con la Giunta regionale, sarà stabilito, a modifica degli artt. 12 e 13 (disposizioni in materia di ordinamento finanziario), un ordinamento finanziario della regione»;*
- l'art. 104, primo comma, dello statuto del Trentino-Alto Adige, il quale stabilisce che fermo quanto disposto dall'articolo 103, le norme del titolo VI (Finanza della Regione e delle Province) e quelle dell'art. 13 *« possono essere modificate con legge ordinaria dello Stato su concorde richiesta del governo e, per quanto di rispettiva competenza, della regione o delle due province».*

Manca invece, una disposizione del suddetto tenore nello statuto della Regione Siciliana.

<sup>27</sup> La Corte, infatti, è intervenuta più volte sull'argomento. Nella Sentenza n. 353 del 2004 la Corte ha sostenuto che il metodo dell'accordo introdotto per la prima volta dalla legge 27 dicembre 1997, n. 449 e riprodotto in tutte le leggi finanziarie successivamente adottate, deve essere tendenzialmente preferito ad altri, dato che *«la necessità di un accordo tra lo Stato e gli enti ad autonomia speciale nasce dall'esigenza di rispettare l'autonomia finanziaria di questi ultimi».* Negli stessi termini la sent. n. 82 del 2007.

governo e non i Consigli delle regioni interessate ed il Parlamento che, peraltro, è chiamato ad approvare dei testi dal contenuto previamente concordato.

Purtroppo non mancano casi concreti in cui **dette norme vengono addirittura inserite in emendamenti alla legge di stabilità, senza che siano frutto di accordi sottoscritti dai rappresentanti regionali e statali.**

**Il rischio che** in questi casi **si corre**, è quello di approvare norme sulle quali non si è svolta una ponderata riflessione, di riconoscere immotivatamente maggiori margini di autonomia alle Regioni speciali, di riservare ad alcune di esse trattamenti differenziati e più favorevoli sia sul piano finanziario che giuridico, o di avallare disposizioni talmente rigide che finiscono per imbrigliare l'azione dello Stato.

E' degna di considerazione anche una riflessione sulle **diverse capacità negoziali delle varie autonomie speciali.** Infatti, quelle che si sono da sempre mostrate più forti nel rapporto negoziale con lo Stato sono le autonomie del Nord, attivissime nella difesa di un'autonomia finanziaria sempre più ampia, che affonda le sue radici sia nel più evoluto sviluppo del proprio territorio e sia nelle molteplici competenze ad esse attribuite.

Una volta raggiunto l'accordo, si prosegue con l'approvazione delle modifiche di singoli Statuti che è spesso il preludio per **procedere alla predisposizione di norme di attuazione**, giacchè non sempre le norme statutarie riescono a definire nei dettagli il contenuto delle singole disposizioni di carattere finanziario.

Si innesta, quindi, in tale solco – già percorso da procedure pattizie – un'ulteriore fase di confronto tra Stato e Regione ad autonomia Speciale dinanzi alle Commissioni paritetiche, chiamate a riempire di significato le disposizioni statutarie che necessitano di adeguate integrazioni per poter essere in concreto applicate.

## **a) L'esperienza della Regione Trentino Alto Adige e delle Province autonome di Trento e di Bolzano**

L'**Accordo di Milano**, sottoscritto il 30 novembre 2009, tra Governo e i Presidenti della Regione Trentino Alto Adige e delle Province autonome di Trento e di Bolzano è stato il punto di partenza per il riconoscimento a dette autonomie speciali di sempre più estese competenze in materia tributaria.

Per di più le norme dello Statuto del Trentino Alto Adige che hanno disciplinato tali aspetti nel corso degli anni sono state oggetto di ulteriori modifiche che hanno ampliato ulteriormente le sfere di autonomia di detti enti territoriali.

In particolare con le modifiche apportate dal comma 107 dell'art. 2, della legge n. 191 del 2009:

- ✓ all'art. 80 dello Statuto, è stata riconosciuta alle Province **la possibilità di istituire nuovi tributi locali;**
- ✓ all'art. 73 dello Statuto, attraverso l'introduzione del comma 1-*bis*, è stato attribuito alle province, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, **il potere "in ogni caso" di "modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale".**

La portata di quest'ultima norma è particolarmente rilevante, in quanto, come si avrà modo di evidenziare in seguito, permette alle Province autonome un'ampia libertà di manovra accordando loro addirittura la possibilità di introdurre modifiche anche diverse da quelle previste dalla legge dello Stato<sup>28</sup>.

Il sapiente utilizzo della leva fiscale da parte delle Province autonome che, forti delle proprie dotazioni finanziarie, hanno adottato aliquote e tariffe particolarmente agevolate in materia di imposta provinciale di trascrizione-IPT e di imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla

---

<sup>28</sup> Corte Cost. sentenze n. 357 del 2010, e n. 2 del 2012. Cfr. anche Corte Cost. sentenza n. 323 del 2011

circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori-RC auto, ha innescato pericolosi meccanismi di concorrenza fiscale, a detrimento di alcune province del territorio italiano che hanno, invece, registrato un minor gettito di consistente portata.

**Il progressivo rafforzamento dell'autonomia finanziaria è stato conquistato con la legge di stabilità per il 2014**, che ha dettato una serie di norme che, peraltro, non sono scaturite da specifici accordi e che si caratterizzano per i particolari vantaggi accordati a dette autonomie speciali.

La prima tessera di questo nuovo *puzzle* autonomista è stata fissata dal comma 518 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, che ha riscritto **l'art. 80 dello Statuto di autonomia** con cui viene attribuita alle Province autonome di Trento e Bolzano **la facoltà di disciplinare con legge** oltre che i tributi locali istituiti dalle stesse Province, **anche "i tributi locali comunali di natura immobiliare istituiti con legge statale, anche in deroga alla medesima legge, definendone le modalità di riscossione e può consentire agli enti locali di modificare le aliquote e di introdurre esenzioni, detrazioni e deduzioni"**.

Nonostante l'apparente innocuità, la norma è stata interpretata, dalle autonomie interessate, in maniera assai ampia<sup>29</sup>, tanto che **si è addirittura arrivati alla sostituzione dell'imposta municipale propria – IMU con due nuovi tributi**: l'imposta municipale immobiliare - **IMI**, istituita con la Legge provinciale di Bolzano 23 aprile 2014, n. 3 e l'imposta municipale immobiliare semplice - **IMIS**, istituita con la Legge provinciale di Trento n. 14 del 2014.

Relativamente a tali leggi il Ministero dell'economia e delle finanze si è espresso nel senso dell'opportunità dell'impugnativa dinanzi alla Corte

---

<sup>29</sup> Dall'analisi ermeneutica dell'art. 80 dello Statuto emerge inequivocabilmente che tra le facoltà accordate al legislatore provinciale non è certo ricompresa quella di "sostituire" sul proprio territorio le imposte comunali immobiliari già disciplinate dalle leggi statali e di istituire, al contempo, un nuovo tributo immobiliare del tutto estraneo al sistema della fiscalità immobiliare vigente sul territorio nazionale, ma solo quella di "disciplinare anche in deroga" i tributi natura immobiliare istituiti con legge statale

costituzionale per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e) della Costituzione e dell'art. 80 dello Statuto di autonomia, ma per entrambe le proposte di impugnativa ritardi nella calendarizzazione per il Consiglio dei Ministri hanno determinato la decorrenza dei termini di impugnazione.

L'ulteriore pericolo che oggi si corre è quello dell'attivazione di un pericoloso effetto emulativo da parte delle altre autonomie, che spesso si traduce in maldestri tentativi di ottenere indebiti vantaggi o maggiori spazi di autonomia, magari neanche legittimati dalle norme statutarie, a volte semplicemente *"ribattezzando"* i tributi erariali esistenti e denominandoli *"propri"*.

La seconda tessera della nuova *"manovra autonomista"* è rappresentata dal **comma 515 dell'art. 1, della legge n. 147 del 2013**, che a seguito delle integrazioni apportate dall'art. 1, comma 213, della legge n. 190 del 2014, prescrive che entro il 30 giugno 2015 mediante intese tra lo Stato e le province autonome di Trento e di Bolzano o con apposite norme di attuazione degli statuti di autonomia, **debbono essere *"definiti gli ambiti per il trasferimento o la delega delle funzioni statali e dei relativi oneri finanziari riferiti, in particolare, ... alle Agenzie fiscali dello Stato"***.

Allo scopo di delineare gli ambiti di applicazione delle norme in esame è stato avviato, presso il Dipartimento Affari Regionali della Presidenza del Consiglio dei Ministri, un *"Tavolo tecnico di confronto"* tra le Agenzie fiscali, il Ministero dell'economia e delle Finanze e le Province Autonome di Trento e Bolzano.

Sono evidenti i pericoli connessi alla concreta attuazione della norma in esame, soprattutto in ordine al rischio di minare l'unitarietà nella gestione del sistema del sistema tributario.

Un punto sul quale si è registrata una convergenza di posizioni è stato quello di ascrivere la previsione normativa di cui al comma 515, dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, nel modello organizzativo della *"delega di funzioni"*

anziché in quello del "*trasferimento di funzioni*", in modo da conservare in capo allo Stato la titolarità delle stesse, concedendone soltanto l'esercizio. In tale contesto i rappresentanti dell'Agenzia delle entrate si sono mostrati favorevoli alla sola delega di funzioni amministrative, organizzative e di supporto.

Le Province autonome, invece, puntano allo svolgimento delle attività amministrative statali previa acquisizione delle strutture e del personale delle Agenzie fiscali e del loro trasferimento nei ruoli provinciali. Detto aspetto costituisce uno dei nodi che desta maggiore perplessità e che ha fatto nascere forti preoccupazioni espresse sia attraverso gli organi di stampa e sia con formali istanze rivolte all'Amministrazione finanziaria, dalle organizzazioni sindacali cui aderiscono i dipendenti degli uffici territoriali delle Agenzie fiscali.

I rappresentanti dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, invece, in considerazione della specificità dell'attività svolta - connessa per l'area Dogane alla rilevanza comunitaria e transnazionale dei tributi gestiti, e, per l'area Monopoli, anche alla disciplina delle concessioni statali in materia di giochi e tabacchi hanno inizialmente escluso la possibilità di delegare le funzioni amministrative connesse all'attività gestionale.

Dopo una forte accelerazione impressa ai lavori dal Dipartimento per gli affari regionali, in qualità di amministrazione coordinatrice, l'estrema rapidità con cui si intendeva procedere ha lasciato il passo a necessarie ulteriori meditazioni, che devono ancora trovare appropriata condivisione.

Si fa infine, presente che nell'**Accordo del 15 ottobre 2014** fra il Presidente del Consiglio dei Ministri, il Ministro dell'economia e delle finanze ed i Presidenti della Regione Trentino Alto Adige, della Provincia autonoma di Trento della Provincia autonoma di Bolzano, vi è solo la clausola al punto n. 17 che riguarda direttamente la materia tributaria e che è stata recepita nell'art. 1, comma 407, lettera b) della legge n. 190 del 2014, che ha integrato **l'art. 73, comma 1-bis, dello Statuto** prevedendo che le province possono, con apposita legge e nel

rispetto delle norme dell'Unione europea sugli aiuti di Stato, **concedere incentivi, contributi, agevolazioni, sovvenzioni e benefici di qualsiasi genere, da utilizzare in compensazione con il modello F-24.** I fondi necessari per la regolazione contabile delle compensazioni sono posti ad esclusivo carico delle rispettive province, che provvedono alla stipula di una convenzione con l'Agenzia delle entrate, al fine di disciplinare le modalità operative per la fruizione delle suddette agevolazioni.

E' utile ad ogni modo ricordare che l'art. 1, della legge n. 190 del 2014:

- alla lettera c) del comma 407, prevede la riduzione, da due decimi ad un decimo, della quota di compartecipazione spettante alla Regione dell'IVA, esclusa quella relativa all'importazione, al netto dei rimborsi, mentre alla lettera d), dispone, per lo stesso tributo, l'aumento da sette decimi a otto decimi della quota di compartecipazione spettante alla Provincia;
- al comma 411 stabilisce che l'ammontare delle quote di gettito delle accise sugli altri prodotti energetici di cui all'art. 75, comma 1, lettera f), dello Statuto è determinato annualmente sulla base delle immissioni in consumo nel territorio di ciascuna provincia autonoma dei prodotti energetici ivi indicati.

#### **b) L'esperienza della Regione Friuli Venezia Giulia**

Una peculiare annotazione va effettuata in ordine **all'art. 1, comma 4, del D.Lgs. n. 137 del 2007**, recante norme di attuazione dello Statuto della Regione Friuli Venezia Giulia in materia di finanza regionale, dedicato alle modalità di attribuzione delle quote dei proventi erariali spettanti alla Regione. Detta norma stabilisce che fra le entrate regionali sono comprese, nella misura di sei decimi prevista dall'art. 49, primo comma, n. 1), dello Statuto, **le ritenute sui redditi da pensione riferite ai soggetti passivi residenti nella medesima regione, "ancorchè riscosse fuori del territorio regionale".**

Quel che sorprende è che detta norma, peraltro emanata *"in attuazione dell'articolo 3, comma 7, del Protocollo d'intesa stipulato tra il Governo e la regione Friuli-Venezia Giulia in data 6 ottobre 2006,"* attribuendo alla Regione una quota delle entrate tributarie erariali "maturate", vale a dire riscosse fuori dal territorio regionale, **risulta incompatibile con l'art. 49 dello Statuto che stabilisce che spettano alla Regione specifiche quote di entrate tributarie erariali "riscosse nel territorio della regione stessa"**.

Si rileva, poi, che a seguito della sottoscrizione, in data 29 ottobre 2010, dell'**Accordo di Roma**, i cui contenuti sono stati trasferiti nell'art. 1, commi da 151 a 159 della legge n. 220 del 2010, la Regione ha visto notevolmente ampliata la propria autonomia tributaria in quanto il nuovo art. 51 dello Statuto stabilisce che la Regione può:

a) con riferimento ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, **modificare le aliquote**, in riduzione, oltre i limiti attualmente previsti e, in aumento, entro il livello massimo di imposizione stabilito dalla normativa statale, **prevedere esenzioni dal pagamento, introdurre detrazioni di imposta e deduzioni dalla base imponibile;**

b) nelle materie di propria competenza, **istituire nuovi tributi locali** e, relativamente agli stessi, consentire agli enti locali di modificarne le aliquote, in riduzione ovvero in aumento, oltre i limiti previsti, prevedere esenzioni dal pagamento, introdurre detrazioni di imposta e deduzioni dalla base imponibile e prevedere, anche in deroga alla disciplina statale, modalità di riscossione.

Nessuna particolare complessità si è riscontrata con l'approvazione, con il **D.Lgs. n. 129 del 2014, delle "Norme di attuazione concernenti l'articolo 51, comma 4, dello Statuto speciale della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia in materia di tributi erariali"**, finalizzate sostanzialmente a delineare in maniera analitica i poteri impositivi attribuiti dallo Statuto di autonomia, nonché le

condizioni ed i limiti del loro esercizio. Nello specifico, la norma raccoglie nel primo comma le indicazioni fornite dalla Corte costituzionale nelle sentenze n. 357 del 2010, n. 323 del 2011 e n. 2 del 2012, in occasione delle diverse pronunce con le quali ha risolto le controversie in materia di potere impositivo delle Province autonome di Trento e Bolzano che dispongono di prerogative statutarie analoghe a quelle del Friuli Venezia Giulia. Nel secondo comma, invece, prevede la possibilità per la Regione, con oneri a proprio carico, e previa convenzione con l'Agenzia delle entrate, di concedere incentivi, contributi, agevolazioni, sovvenzioni e benefici di qualsiasi genere alle imprese utilizzando per la loro fruizione lo strumento della compensazione attraverso il modello F-24, mettendo così a disposizione delle imprese uno strumento di rapido e di agevole utilizzo.

Va ricordato che per la Regione Friuli Venezia Giulia **l'art. 513 della legge n. 147 del 2003 ha previsto la modifica dell'art. 49, dello Statuto**, dedicato alle quote dei tributi erariali spettanti alla regione; in particolare al numero 7) del primo comma dell'articolo in esame viene elevata da 9/10 a 9,19/10 la quota del gettito della quota fiscale dell'imposta erariale sul consumo relativa ai prodotti dei monopoli dei tabacchi consumati nella regione.

Si rileva, infine, che il recente **Accordo 23 ottobre 2014** sottoscritto fra il Ministro dell'economia e delle finanze ed il Presidente della regione Friuli Venezia Giulia, non contiene disposizioni tributarie.

### **c) L'esperienza della Regione Sardegna**

Un caso veramente emblematico, sul quale vale la pena soffermarsi, è quello che ha riguardato **le norme di attuazione dell'art. 8 dello Statuto della Regione autonoma della Sardegna**, che è stato modificato dall'art. 1, comma

834, della legge n. 296 del 2006, il quale ha ridefinito il regime delle entrate regionali assicurando alla Regione Sardegna un maggior gettito a far data dall'anno 2010.

La mancanza nelle norme statutarie di criteri analitici per l'esatta quantificazione delle compartecipazioni regionali ad alcuni tributi erariali richiede necessariamente l'adozione di norme di attuazione. Sicchè dal dicembre 2009 si sono svolti incontri tra i rappresentanti della Regione Sardegna e quelli degli uffici dell'amministrazione statale coinvolti (Dipartimento delle finanze, Dipartimento della ragioneria generale dello Stato, Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, Agenzia delle entrate ed Agenzia delle Dogane), per la predisposizione di uno *"schema di decreto legislativo recante le norme di attuazione dell'articolo 8 dello Statuto"*, relativo alle entrate regionali.

L'iter per addivenire alla definizione di un testo condiviso è stato tutt'altro che semplice, dal momento che **la Commissione paritetica ha approvato uno schema che non era stato mai visionato dagli uffici dell'amministrazione finanziaria** e che presentava delle disposizioni di difficile applicazione, per la qual cosa **il Consiglio dei Ministri non ha dato ulteriore corso al procedimento.**

E' stato, pertanto, indispensabile addivenire a una riformulazione di un testo condiviso, per cui si è riattivata con la Regione un'interlocuzione istituzionale ai vari livelli, e cioè sia interna al Ministero dell'economia e delle finanze che all'interno della Presidenza del Consiglio. Sede privilegiata di discussione e confronto è stata, infatti, anche la sotto-commissione tecnico-politica deputata all'esame della *"vertenza entrate"* nell'ambito dei lavori del *"Tavolo tecnico per l'autonomia finanziaria e lo sviluppo industriale e infrastrutturale della Sardegna"*, istituito presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 7 febbraio 2012.

Dal complesso iter procedurale è scaturito lo schema del decreto legislativo attuativo dell'art. 8 dello Statuto che ha trovato unanime consenso solo **in data 15 marzo 2012.** Il successivo 11 ottobre 2012, detto schema è stato approvato

da parte della Commissione paritetica per la Regione Sardegna, ma in assenza del parere che il Consiglio regionale, avrebbe dovuto emettere sull'articolato in questione ai sensi dell'art. 56 dello Statuto, il Dipartimento per gli affari regionali non ha potuto compiere gli ulteriori passaggi istituzionali finalizzati alla sottoposizione del testo al Consiglio dei Ministri per la definitiva approvazione. Pertanto, non essendosi così perfezionato l'iter delle norme di attuazione, queste ultime devono essere nuovamente approvate dalla Commissione paritetica, rinnovata per effetto del mutamento della compagine governativa.

Ad oggi la situazione è immutata. L'aspetto problematico è che la Regione continua ad imputare allo Stato le cause della persistente inattuazione dell'art. 8 dello Statuto lamentando la conseguente impossibilità di utilizzo delle nuove risorse.

Invece - proprio a riprova della particolare attenzione che da sempre lo Stato riserva alle problematiche della regione Sardegna - sono stati avviati ulteriori Tavoli tecnico-politici tra rappresentanti regionali e statali, istituiti presso la stessa Presidenza del Consiglio - Dipartimento per gli affari regionali - finalizzati a affrontare le questioni in sospeso e di recente, **in data 24 febbraio 2015, è stato sottoscritto un Accordo** tra il Ministro dell'economia e delle finanze ed il Presidente della Regione Sardegna con il quale, oltre all'attribuzione di 300 milioni di euro a titolo di compartecipazioni spettanti per gli anni dal 2010 al 2014, è stato previsto che **la Regione "si impegna a concordare il testo delle norme di attuazione in materia finanziaria da sottoporre alla Commissione paritetica... entro il 30 giugno 2015"**.

Nel frattempo, in mancanza delle norme di attuazione dell'art. 8 dello Statuto, la Regione Sardegna ha continuato ad esplorare nuove strade per raggiungere risultati più confacenti alle proprie esigenze. E così, **con l'art. 1, comma 1, della legge regionale n. 7 del 2014 ha interpretato in via unilaterale l'art. 8, comma 1, lettera d), dello Statuto**, stabilendo che nelle entrate spettanti alla Regione sono comprese anche le "imposte di fabbricazione

*su tutti i prodotti che ne siano gravati generate nel territorio regionale, anche se riscosse nel restante territorio dello Stato”.*

E' bene osservare che durante i lavori di predisposizione delle norme di attuazione i rappresentanti dell' Agenzia delle dogane e dei monopoli non hanno mancato di evidenziare che la tesi sostenuta dalla Regione era in aperto contrasto con la struttura delle accise. Tale assunto trova conforto nella recente **sentenza della Corte costituzionale n. 31 del 12 marzo 2015** che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma regionale in esame. La Corte è stata assai chiara nel precisare che l'accisa è esigibile nel momento dell'immissione in consumo, per cui la Regione non può vantare alcun diritto di compartecipazione al gettito delle accise riscosse dallo Stato se riferibili a prodotti che, pur realizzati od importati all'origine nel territorio sardo, nondimeno siano stati successivamente immessi in consumo al di fuori dello stesso; di contro, concorrono certamente a tale riparto i prodotti fabbricati altrove, ma immessi in consumo in Sardegna.

Con questa sentenza è stata, quindi, risolta in maniera decisiva una questione molto dibattuta e ciò acquisterà un grande rilievo al momento della definizione dello schema delle norme di attuazione dell'art. 8 dello Statuto sardo.

Meno problematica si è presentata, invece, l'adozione delle **norme di modifica dell'art. 10 dello Statuto**, realizzata, a seguito dei lavori di un tavolo tecnico instaurato presso il Ministero dell'economia e delle finanze, con l'art. 1, comma 514, della Legge n. 147 del 2013, che a decorrere dal 1° gennaio 2014, al fine di favorire lo sviluppo economico dell'isola, riconosce alla regione un più ampio spazio di manovra in ambito tributario, ovviamente nel pieno rispetto della normativa comunitaria. La norma accorda alla Regione la possibilità di intervenire, con propria legge, nella disciplina dei tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, **attraverso l'introduzione di agevolazioni fiscali, esenzioni, detrazioni d'imposta, deduzioni dalla base imponibile**. Con la

norma in esame la regione può anche intervenire sulle aliquote dei tributi erariali il cui gettito sia destinato alla regione stessa, modificandole, in aumento entro i valori massimi di imposizione stabiliti dalla normativa statale o in diminuzione, fino ad azzerarle. La norma permette anche alla Regione di concedere, purchè i relativi oneri restino a carico del bilancio regionale, contributi da utilizzare in compensazione ai sensi della legislazione statale.

Tale norma rappresenta sicuramente una grande conquista per la Regione Sardegna, che ha ottenuto in tal modo le stesse prerogative statutarie concesse dapprima al Trentino-Alto Adige, ed in seguito, alla Regione Friuli-Venezia Giulia.

Si precisa, infine, che nell'**Accordo** sottoscritto tra il Ministro dell'economia e delle finanze ed il Presidente della Regione Sardegna in data **21 luglio 2014**, in materia di finanza pubblica, non sono presenti disposizioni di carattere tributario.

#### **d) L'esperienza della Regione Valle d'Aosta**

Al fine di adeguare l'ordinamento finanziario della Regione Valle d'Aosta ai contenuti dell'Accordo sottoscritto tra il Ministro per la semplificazione normativa e il Presidente della Regione l'11 novembre 2010 è stato approvato il D. Lgs. 3 febbraio 2011, n. 12, che detta "*Norme di attuazione dello statuto speciale della regione Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste recanti modifiche alla legge 26 novembre 1981, n. 690, recante revisione dell'ordinamento finanziario della Regione.*"

L'effetto è stato quello di una sostanziale **rimodulazione delle entrate spettanti alla regione - che in alcuni casi è destinataria del 100 % del gettito dei tributi erariali-** e del riconoscimento alla stessa della possibilità di **istituire tributi locali** con riguardo ai presupposti non altrimenti assoggettati ad imposizione, e di determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che gli enti locali possono applicare agli stessi tributi locali nell'esercizio della propria autonomia, come prescrive l'art. 9 del D. Lgs. n. 12 del 2011.

Un elemento di criticità è sorto, però, dopo l'emanazione delle suddette norme di attuazione in materia di **quantificazione delle accise** di spettanza regionale che in base alla norma statutaria devono essere calcolate sulla base del "*percolato*", termine riscontrabile nell'ordinamento finanziario di altre autonomie speciali (quale quello della Sardegna, del Trentino-Alto Adige e delle Province autonome di Trento e Bolzano), con il quale si è inteso considerare il gettito tributario "*versato e/o riscosso*" nella Regione, a prescindere dall'afferenza al territorio.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha precisato, però, nella nota n. 19023/RU del 7 marzo 2011, che il gettito delle accise deve essere determinato con riferimento a quello derivante dai prodotti "*immessi in consumo*" nel territorio regionale e non a quello "*riscosso*".

La base di calcolo utilizzata ai fini della quantificazione del gettito conduce, pertanto, a quantificazioni diverse rispetto a quelle che erano state adottate fino a quel momento, con il risultato che si è registrata una consistente riduzione delle entrate tributarie di spettanza regionale alla quale, dopo lunghi dibattiti, si è posto rimedio con **l'art. 1, comma 525, della Legge n. 190 del 2014**, con la quale viene stabilito che, a decorrere dal 2015 viene corrisposto alla Regione un trasferimento di importo pari a 70 milioni di euro annui, a compensazione della perdita di gettito subita.

A differenza delle altre autonomie la Regione Valle d'Aosta **non ha sottoscritto nel 2014 l'Accordo con lo Stato** in materia di finanza pubblica.

#### **e) L'esperienza della Regione Siciliana**

Lo Statuto della Regione Siciliana, approvato nel 1946, è potenzialmente il più evoluto, anche se, purtroppo, non ha avuto lo sviluppo che pure ci si poteva attendere.

L'art. 36, comma 1, dello Statuto, infatti, nel disporre che "*al fabbisogno finanziario della Regione si provvede con i redditi patrimoniali della regione a mezzo di tributi, deliberati dalla medesima*", lascia trasparire un'originaria concezione dell'ordinamento finanziario ispirata ad una netta separazione fra finanza statale e finanza regionale, in cui coesiste un'area di materia imponibile riservata allo Stato, e un'area riservata alle scelte autonome della Regione.

In realtà, **il disegno tratteggiato nello Statuto è rimasto incompiuto.** Anzi **le norme di attuazione approvate con il D.P.R. n. 1074 del 1965**, ne hanno delineato un assetto ben diverso **traducendo la previsione statutaria in un sistema di finanziamento sostanzialmente basato sulla devoluzione alla Regione del gettito di tributi erariali riscossi nel suo territorio.** In buona sostanza, come ha messo in evidenza la Corte Costituzionale, "*è evidente come ad una ipotetica potestà tributaria liberamente esercitabile in ogni area, ad eccezione di quelle riservate allo Stato, ... si sia sostituita una potestà residuale, esercitabile al margine, per così dire, della potestà tributaria dello Stato ... mentre la fonte principale di finanziamento della regione è divenuto il gettito regionalmente riscosso, dei tributi istituiti e regolati dalle leggi dello Stato*"<sup>30</sup>

Paradossalmente lo Statuto siciliano è l'unico che non ha registrato particolari evoluzioni, con la conseguenza che le problematiche che scaturiscono da un testo rimasto pressoché immutato nel tempo, sono rimaste irrisolte ed il rapporto con lo Stato è diventato sempre più conflittuale. Solo negli ultimi anni è ripresa una fattiva collaborazione con i rappresentanti della Regione.

I punti di maggiore attrito sono stati discussi negli anni passati in vari tavoli istituiti presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri e riguardano, in particolare,

---

<sup>30</sup> Corte Cost. sentenza n. 111 del 1999. La Corte precisa, altresì, che "*resta alla regione la possibilità ... di intervenire legislativamente anche sulla disciplina dei tributi erariali, ma nei limiti segnati dai principi del sistema tributario statale e dai principi della legislazione statale per ogni singolo tributo, limiti che la giurisprudenza di questa Corte ha ricondotto anche all'"esigenza fondamentale" di unitarietà del sistema tributario e a quella del coordinamento con la finanza dello Stato e degli enti locali, "affinchè non derivi turbamento ai rapporti tributari nel resto del territorio nazionale" (sentenza n. 9 del 1957).*"

una migliore definizione dell'autonomia finanziaria spettante alla Regione Siciliana.

Al riguardo si deve tener conto del fatto che, nonostante l'ampia portata dell'art. 36 dello Statuto, nelle relative norme di attuazione adottate con D.P.R. n. 1074 del 1965, sono ben individuati i tributi erariali il cui gettito spetta alla Regione e quelli riservati allo Stato<sup>31</sup>. Sulla base di dette disposizioni è stata, quindi, da sempre riconosciuta alla Regione ai sensi del combinato disposto dell'art. 36, primo comma, dello Statuto, e dall'art. 2, primo comma, delle norme di attuazione, la **compartecipazione al gettito di tutte le imposte erariali riscosse nel suo territorio, ad eccezione dei tributi espressamente riservati all'erario dalle norme statutarie e dalle norme di attuazione.**

L'applicazione del **criterio del "riscosso"**, ai fini del rispetto del criterio di territorialità delle entrate, prevede che il gettito sia riferito al territorio in cui avviene l'effettivo versamento dell'imposta.

La Regione sostiene, invece, che l'art. 36 le attribuisce una compartecipazione non già al gettito di tutte le imposte erariali riscosse nel suo territorio, bensì a quello di tutte le imposte **"maturate"** nel suo territorio, **ancorché versate al di fuori di esso per ragioni di carattere amministrativo.**

La posizione dell'Amministrazione finanziaria è sempre stata quella di riconoscere alla Sicilia tutte le entrate erariali riscosse nel territorio regionale, come del resto suggerivano le sentenze n. 81 e n. 71 del 1973 della Corte Costituzionale. La Corte, nonostante il diverso avviso assunto nelle decisioni n. 306 del 2004 e n. 138 del 1999, ha confermato l'originario orientamento con la **sentenza n. 116 del 2010**, tornando ad affermare che, ai fini del riparto del gettito dei tributi erariali tra Stato e Regione Siciliana, sono rilevanti le fattispecie tributarie che si verificano con riferimento a *"tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate"*, come stabilisce l'art. 2 del D.P.R. n. 1074 del 1965, e non quelle il cui

---

<sup>31</sup> Sul punto: Corte Cost. sentenza n. 115 del 2010.

presupposto d'imposta si sia realizzato nel territorio stesso, come potrebbe indurre a pensare il successivo art. 4, che dispone che spettano alla Regione le entrate relative a *"fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale che affluiscono, per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori dal territorio regionale"*. In buona sostanza la Corte ha ribadito che **il criterio generale di riparto basato sul luogo di realizzazione del presupposto, quale manifestazione della «capacità fiscale» del soggetto passivo di imposta, "non trova alcun appiglio testuale nell'art. 2 delle norme di attuazione, che fa esclusivo riferimento al luogo in cui viene riscosso il tributo"**.

La questione non è di poco rilievo, poiché l'adozione del criterio del *"maturato"* consentirebbe alla Regione di recuperare risorse quali i versamenti dei sostituti di imposta dei dipendenti pubblici e pensionati (generalmente effettuati presso le sedi centrali delle Amministrazioni pubbliche) ed i versamenti delle grandi società con sede legale fuori dal territorio regionale.

Per risolvere definitivamente la questione, anziché provocare i continui interventi della Corte Costituzionale, sarebbe necessaria - come è avvenuto sia per la Regione Sardegna, con il comma 834 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, che per la Regione Trentino Alto Adige e le Province autonome di Trento e di Bolzano, con il comma 107 dell'art. 2 della legge n. 191 del 2009 - una modifica statutaria predisponendo una norma con la quale si identifichi in maniera certa il criterio generale, del gettito *"maturato"*, espressione della capacità fiscale che si manifesta nel territorio della Regione, in luogo del criterio del *"riscosso"*.

Un'altra norma che ha atteso per anni attuazione è stato **l'art. 37 dello Statuto** che, come ha affermato la Consulta con la citata sentenza n. 116 del 2010, rappresenta l'unica eccezione al criterio generale del *"riscosso"*.

La norma, invero, non è di agevole applicazione, in quanto prevede che per le imprese industriali e commerciali che hanno la sede centrale fuori del territorio della Sicilia, ma che in essa abbiano stabilimenti o impianti, la quota parte del

gettito delle imposte sul reddito imputabile a detti stabilimenti compete alla Regione Siciliana.

All'art. 37 dello Statuto è stata data inizialmente attuazione con l'art. 1 del D.Lgs. 3 novembre 2005, n. 241, il quale stabilisce, al comma 1, che siano trasferite alla Regione le quote di competenza fiscale dello Stato e prevede, altresì, il simmetrico trasferimento alla Regione Siciliana di competenze previste dallo Statuto fino a quel momento esercitate dallo Stato. Il successivo comma 2, rinvia, per la definizione delle modalità applicative, ad un decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze, d'intesa con l'Assessorato regionale del bilancio e delle finanze della Regione Siciliana. L'emanazione di questo decreto presentava molte difficoltà, in quanto il D.Lgs. n. 241 del 2005 non stabilisce alcun criterio sulla base del quale attribuire la quota di gettito IRES alla Regione Siciliana.

Successivamente con l'art. 11 del citato d.l. n. 35 del 2013 è stato attribuito alla Regione Siciliana il gettito delle imposte sui redditi prodotti dalle imprese industriali e commerciali, aventi sede legale fuori dal territorio regionale, in misura corrispondente alla quota riferibile agli impianti e agli stabilimenti ubicati all'interno dello stesso. Per l'anno 2013, l'assegnazione viene effettuata per un importo di euro 49.000.000, mediante attribuzione diretta alla Regione da parte della Struttura di Gestione dell'Agenzia delle entrate, mentre a decorrere dall'anno 2014, la norma rinvia ad un decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze da emanare d'intesa con l'Assessorato regionale dell'economia della Regione Siciliana.

Infine, con il **Decreto Ministeriale del 19 dicembre 2013** è stata condivisa una metodologia di calcolo utile per determinare la quota delle imposte sul reddito relativa agli insediamenti delle imprese presenti sul territorio della Regione Siciliana e spettante alla Regione. E' utile ricordare che l'art. 4 decreto, nel riprendere le disposizioni del comma 5 dell'art. 11 del D.L. n. 35 del 2013, prevede che dal 1° gennaio 2016 **l'efficacia delle disposizioni del decreto**

**dirigenziale è subordinata al completamento delle procedure relative alla ridefinizione dei rapporti finanziari fra lo Stato e la Regione Siciliana** ed al simmetrico trasferimento alla Regione di funzioni ancora svolte dallo Stato nel territorio della Regione stessa.

Un altro punto sul quale si sono create frizioni tra lo Stato e la Regione Siciliana riguarda **il gettito derivante dalle accise che non è partecipato dalla Regione Siciliana essendo riservato all'erario** in base al secondo comma dell'art. 36 dello Statuto il quale dispone espressamente che *«Sono però riservate allo Stato le imposte di produzione e le entrate dei tabacchi e del lotto»*.

La Regione con il disegno di legge costituzionale n. 702/a del 2011, ha proposto la modifica dell'art. 36 dello Statuto, al fine di ottenere il gettito delle accise *“sui prodotti energetici, loro derivati e prodotti analoghi e sui gas petroliferi raffinati ed immessi in consumo nel territorio regionale, nonché del 20 per cento del gettito dell'imposta di produzione sugli stessi prodotti raffinati nel territorio regionale ma immessi in consumo in quello di altre regioni”*.

Sulla proposta oggetto di disegno di legge costituzionale i competenti uffici dell'amministrazione finanziaria hanno espresso molte perplessità in relazione all'attuale assetto di attribuzione del gettito delle accise basato esclusivamente sul criterio dell'immissione in consumo.

Sembra, comunque, che la recente sentenza della Corte Costituzionale n. 31 del 2015, innanzi richiamata, sia in grado di frenare ogni ulteriore istanza della Regione formulata nei suddetti termini.

## **5. Le modalità di finanziamento delle Regioni a Statuto speciale: le partecipazioni i tributi erariali ed i tributi regionali. Le norme in materia di federalismo fiscale.**

### **a) La partecipazione ai tributi erariali.**

La fonte prevalente di finanziamento delle Regioni a Statuto speciale è senza dubbio la **compartecipazione ai tributi erariali**, prevista dagli statuti di autonomia in quote variabili.

Nel corso degli anni si è assistito ad un ampliamento dell'incidenza percentuale delle suddette quote, per il quale il posto d'onore spetta alla Regione Siciliana che si assicura da sempre il gettito integrale di tutti i tributi erariali riscossi sul territorio (ad eccezione delle imposte di produzione e delle entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto). Segue la Valle d'Aosta che, grazie all'Accordo di Roma del 2010, ha quote che variano da 9/10 a 10/10 su moltissimi tributi. Le Province autonome con l'Accordo di Milano del 2009, hanno conquistato anch'esse quote di compartecipazione molto elevate, in alcuni casi in condivisione con la Regione Trentino Alto Adige. Anche la Sardegna con la legge finanziaria per il 2007 ha ottenuto un ampliamento delle quote spettanti. Infine, è il Friuli Venezia Giulia ha un numero di tributi oggetto di compartecipazione più limitato rispetto a quelli delle altre Regioni.

Quello che sorprende è che sebbene **le norme statutarie abbiano da sempre riconosciuto alle Regioni a Statuto speciale la facoltà di stabilire tributi propri**<sup>32</sup>, queste, tranne rari casi - peraltro a volte con esiti poco

---

<sup>32</sup> Tale potestà è prevista da:

- l'art. 12, secondo comma, dello Statuto della Regione Valle d'Aosta in base al quale che *"La Valle può istituire proprie imposte e sovrime imposte osservando i principi dell'ordinamento tributario vigente"*;
- l'art. 51, primo comma, dello Statuto della Regione Friuli Venezia Giulia, il quale prevede che *"Le entrate della Regione sono anche costituite dai redditi del suo patrimonio o da tributi propri che essa ha la facoltà di istituire con legge regionale, in armonia col sistema tributario dello Stato, delle Province e dei Comuni"*;
- nell'art. 8, primo comma lettera h) dello Statuto della Regione Sardegna che stabilisce che le entrate della regione sono costituite, tra l'altro *"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"*;
- nell'art. 36 dello statuto della Regione Siciliana, a norma del quale *"Al fabbisogno finanziario della Regione si provvede con i redditi patrimoniali della Regione a mezzo di tributi, deliberati dalla medesima"*.

incoraggianti - **non la hanno mai esercitata preferendo**, la Sicilia *in primis*, **puntare tutto sulla compartecipazione ai tributi erariali** che, in verità, hanno assicurato le risorse necessarie per fronteggiare i loro fabbisogni. Non è, pertanto, peregrino ipotizzare che tale circostanza ha relegato in secondo piano il ricorso a tributi propri, complice anche la pressione fiscale già elevata, che avrebbe raggiunto picchi più pericolosi ove ai tributi erariali si fossero sommati quelli regionali. A ciò deve, poi, aggiungersi che gli spazi lasciati dal legislatore fiscale per l'individuazione di presupposti impositivi che non siano già assoggettati ad imposizione sono assai angusti, per cui diventa molto arduo avventurarsi alla ricerca di nuove entrate tributarie senza incappare nel divieto di doppia imposizione.

#### **b) L'applicazione dei tributi regionali**

In estrema sintesi le **Regioni a Statuto speciale si sono limitate ad applicare i tributi regionali istituiti con legge statale** come, ad esempio, l'IRAP e l'addizionale regionale all'IRPEF.

Si tratta di tributi che vengono definiti dall'art. 7, comma 1, lettera b), n. 1) della legge n. 42 del 2009 *"tributi propri derivati"*, vale a dire *"istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni"*, che si contrappongono ai *"tributi propri"* che sono quelli *"istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale"*.

Gli attuali tributi delle Regioni a statuto speciale, quindi, tranne qualche rara eccezione, sono espressione del potere impositivo statale e non dell'autonomia regionale, che è stata, però, oggetto di particolari "esplorazioni" da parte di alcune autonomie speciali.

- 
- nello Statuto del Trentino Alto Adige all'art. 74, comma 1, prevede che *"La regione e le province hanno facoltà di istituire con leggi tributi propri in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato, nelle materie di rispettiva competenza"*.

Occorre rilevare che un impulso determinante verso la corsa verso la conquista di maggiori spazi di autonomia è stato dato **dall'approvazione della legge n. 42 del 2009, la legge delega sul federalismo fiscale**, la quale all'art. 1, comma 2, stabilisce che agli enti ad autonomia differenziata si applicano *"esclusivamente le disposizioni di cui agli articoli 15, 22 e 27"*, relativi rispettivamente al finanziamento delle città metropolitane, alla perequazione infrastrutturale ed al coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale e delle province autonome. Quest'ultima norma, in particolare, prevede l'emanazione di apposite norme di attuazione per disciplinare vari aspetti previsti dalla stessa disposizione.

Al riguardo val la pena di rammentare che la Corte Costituzionale nella sentenza n. 71 del 2012, nell'analizzare la questione dell'applicabilità dell'art. 27 della legge n. 42 del 2009, ha sostenuto che con detta norma *"il legislatore delegante, nel dare attuazione all'art. 119, quinto comma, Cost. nei confronti delle autonomie speciali, ha rinunciato – pur non essendo a ciò vincolato dal dettato del citato comma dell'art. 119 – a porre una disciplina unilaterale. Ha preferito infatti, nella sua discrezionalità, regolare la materia mediante il rinvio a norme da determinarsi attraverso le particolari procedure legislative previste per l'attuazione degli statuti speciali"*.

Il primo effetto che è derivato da tale scelta discrezionale del legislatore è stato quello che alcune Regioni ad autonomia speciale, appena approvata la legge delega n. 42 del 2009, **si sono attivate per modificare le norme statutarie attraverso la procedura degli Accordi, che sono stati siglati con il Governo negli anni 2009 e 2010**. L'elemento comune degli accordi in questione, come si è avuto modo di rilevare, è rappresentato dal riconoscimento alla singola autonomia speciale del potere da un lato di **istituire nuovi tributi locali** e dall'altro di **prevedere deduzioni, detrazioni ed esenzioni dei tributi erariali esistenti ad esse attribuiti**.

Il risultato di tali interventi è stato quello di avere norme che caratterizzano ancor più la "specialità" di tali autonomie, consentendo spazi di manovra ancora più ampi di quelli riconosciuti alle Regioni a statuto ordinario.

Questa nuova leva fiscale è stata inizialmente azionata dalle Province autonome di Trento e di Bolzano, che hanno fatto da apripista a un processo in continua evoluzione.

A seguito dell'Accordo di Milano, infatti, è stato riformulato l'art. 73, comma 1-*bis*, dello Statuto che, come già evidenziato, permette alle Province autonome, nell'ipotesi in cui il gettito di un tributo erariale sia ad esse interamente devoluto, ove la legge statale consenta loro una qualche manovra sulle aliquote, sulle esenzioni, sulle detrazioni o sulle deduzioni, di compiere liberamente una qualsiasi di tali manovre, purché essa non abbia l'effetto economico di superare il limite delle aliquote superiori fissate dalla legge statale. In buona sostanza, la norma Statutaria "*attribuisce alle Province autonome ampia libertà di manovra e le autorizza ad introdurre modifiche anche diverse da quelle indicate dalla legge dello Stato e, quindi, ad influire sul gettito del tributo erariale ad esse destinato, alla duplice condizione che la legge statale consenta loro di influire sul gettito attraverso modifiche legislative e che tali modifiche non determinino una pressione tributaria maggiore di quella derivante dall'applicazione dell'aliquota massima fissata dalla legge statale*"<sup>33</sup>.

Sulla strada tracciata dalle Province autonome si sono, poi, posizionate, come innanzi illustrato, il Friuli Venezia Giulia e la Regione Sardegna.

Sul piano pratico ciò ha comportato che in dette autonomie speciali le aliquote dei principali tributi regionali sono decisamente più basse rispetto a quelle adottate dalle regioni ordinarie e dalle Regioni Siciliana e Valle d'Aosta che non hanno nei propri statuti una norma di tale portata.

Tale situazione ha, naturalmente, numerose implicazioni di politica tributaria, perché è indubbio che una regione diventa più competitiva nel

---

<sup>33</sup> Corte Cost., sentenze n. 357 del 2010, e n. 2 del 2012. Cfr. anche Corte Cost. sentenza n. 323 del 2011

momento in cui introduce esenzioni o agevolazioni in materia di IRAP o di addizionali regionali all'IRPEF, con inevitabili riflessi soprattutto sulla localizzazione delle imprese.

### **c) Le norme in materia di federalismo fiscale regionale, provinciale e regionale**

In questo contesto si sono successivamente innestate **le disposizioni del D.Lgs. n. 68 del 2011** in materia di federalismo fiscale delle Regioni e delle Province con il quale il legislatore delegato ha sicuramente ampliato la potestà normativa delle Regioni a statuto ordinario che, paradossalmente, per detti enti era ancora più imbrigliata rispetto a quella riconosciuta ai comuni e alle province dall'art. 52 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Occorre, però, rammentare che, in ossequio ai principi della legge delega n. 42 del 2009, **negli art. 1 e 16 del D. Lgs. n. 68 del 2011 viene espressamente stabilito che le disposizioni in esso contenute si applicano rispettivamente alle regioni a statuto ordinario e alle province in esse ubicate.**

Detta circostanza ha determinato non pochi problemi applicativi soprattutto, e ancora una volta, in materia di **IPT, imposta RC-Auto**, nonostante il comma 5 dell'art. 17 del D. Lgs. n. 68 del 2011, proprio allo scopo di garantire nelle sole materie di RC-Auto e di IPT una disciplina uniforme delle disposizioni tributarie, avesse previsto l'applicazione delle nuove norme sul federalismo anche alle province ubicate nelle Regioni a statuto speciale, subordinandola, però, agli esiti delle procedure dell'art. 27 della legge n. 42 del 2009<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> La paralisi di dette procedure ha determinato una serie di difficoltà applicative delle imposte in questione, per risolvere le quali sono stati necessari vari interventi legislativi per garantire l'uniformità del sistema, primo fra tutti l'art. 28, comma 11-bis, del D.L. n. 201 del 2011, convertito dalla legge n. 214 del 2011, che ha abrogato il citato comma 5 dell'art. 17 del D. Lgs. n. 68 del 2011. Contestualmente detta norma, allo scopo di evitare una possibile "concorrenza fiscale" tra province, ha disposto che le nuove

In estrema sintesi occorre ricordare che i numerosi problemi applicativi sono stati in parte superati con interventi normativi con cui è stato stabilito che le norme sul federalismo fiscale nelle suddette materie *"si applicano nell'intero territorio nazionale"*<sup>35</sup>.

Ciò non ha impedito, ovviamente, alle Province Autonome di continuare a attuare politiche attrattive<sup>36</sup>: a nulla, infatti, è valso applicare su tutto il territorio nazionale la stessa tariffa, in quanto è proprio la particolare manovrabilità riconosciuta dalla norma statutaria che consente alle suddette Province di azionare al ribasso la leva tributaria, introducendo esenzioni o adottando aliquote che vanno anche al disotto della misura del 30 %, che è il limite riconosciuto agli altri enti territoriali. La diminuzione delle aliquote ha attratto, infatti, molti contribuenti, in particolare le società di autonoleggio che hanno spostato le proprie sedi nei territori delle due Province autonome, causando così una perdita di gettito per le Province ove erano inizialmente ubicate le loro sedi, e

---

misure dell'IPT - che per gli atti soggetti ad IVA prevede una nuova tariffa determinata in misura proporzionale e non fissa. *"si applicano nell'intero territorio nazionale"*.

<sup>35</sup> L'art. 28, comma 11-bis, del D.L. n. 201 del 2011, allo scopo di evitare una possibile "concorrenza fiscale" tra province, ha disposto che le nuove misure dell'IPT - che per gli atti soggetti ad IVA prevede una nuova tariffa determinata in misura proporzionale e non fissa-. *"si applicano nell'intero territorio nazionale"*. Parimenti per la RC-Auto, invece, con l'art. 4, comma 2, del D.L. n. 16 del 2012, convertito dalla legge n. 44 del 2012, è stato stabilito che le disposizioni concernenti tale imposta contenute nell'art. 17 del D.Lgs. n. 68 del 2011, si applicano su tutto il territorio nazionale.

<sup>36</sup> A mero titolo di esempio si riporta il caso dell'agevolazione, introdotta dall'art. 2, comma 1, della legge provinciale di Bolzano 21 dicembre 2011, n. 15 che inserisce il comma 5 all'art. 16 della legge provinciale 11 agosto 1998, n. 9, nel quale si prevede l'applicazione dell'IPT in misura fissa - più vantaggiosa per il contribuente - anche per gli atti soggetti ad IVA, in deroga alla disciplina statale in materia di IPT, in particolare, alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 12, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 che ha abolito il beneficio della tassazione in misura fissa per gli atti soggetti a IVA, estendendo anche ad essi la tassazione proporzionale. La norma provinciale ha determinato un imponente fenomeno di *"migrazione fiscale"* verso la Provincia autonoma di Bolzano di numerose società di autonoleggio, con un consistente incremento del numero di immatricolazioni e del gettito dell'IPT ed un corrispondente diminuzione di gettito per Province situate nei territori delle Regioni ordinarie. La provincia autonoma di Trento ha raggiunto lo stesso effetto con l'art. 9, comma 2, della legge provinciale n. 18 del 27 dicembre 2011, che inserisce l'art. 8-bis all'art. 5 della legge provinciale n. 10 del 1998.

determinando al tempo stesso un evidente effetto distorsivo di non poco momento. Il fenomeno di "*dumping fiscale*" – attivato, peraltro, da enti dall'economia alquanto consolidata e con un ragguardevole grado di capacità fiscale - appare, in concreto, incontenibile.

Anche in materia di **addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica** gli esiti non sono stati migliori<sup>37</sup>, per cui l'ennesimo tentativo di differenziare il trattamento fiscale tra contribuenti delle autonomie speciali rispetto a quelli del restante territorio nazionale non è andato a buon segno.

**Anche l'esperienza del federalismo fiscale comunale** non ha avuto particolare successo per le autonomie speciali, grazie anche a una poco chiara formulazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 23 del 2011 dove a differenza di quanto avvenuto con il D. Lgs. n. 68 del 2011, non è stata prevista una norma di carattere generale che limita l'applicazione delle norme ai comuni ubicati nelle Regioni a Statuto ordinario. Invero, i **commi 2 e 3 dell'art. 14**, prefigurano il contrario, in quanto:

- il comma 2 prevede alcune disposizioni dirette alle Regioni a Statuto speciale;

---

<sup>37</sup> Il comma 6 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 23 del 2011, stabilisce la cessazione dell'applicazione dell'addizionale comunale all'accisa sull'energia elettrica ed il corrispondente aumento, nelle regioni a statuto ordinario, dell'accisa erariale. Un'analoga disposizione si rinviene nell'art. 18, comma 5, del D.Lgs. n. 68 del 2011, il quale stabilisce che, dal 2012, l'addizionale provinciale è soppressa e il relativo gettito spetta allo Stato. Pertanto dal 2012, le addizionali in discorso non sono più applicabili nelle province e nei comuni ubicati nei territori delle regioni a statuto ordinario, mentre avrebbero dovuto essere applicate negli enti territoriali situati nelle regioni a statuto speciale e nelle province autonome di Trento e Bolzano. Ciò avrebbe comportato che i contribuenti residenti nei territori ad autonomia differenziata sarebbero stati penalizzati rispetto a quelli residenti nelle Regioni a statuto ordinario, giacché avrebbero dovuto versare sia l'accisa erariale sull'energia elettrica, debitamente aumentata, e sia l'addizionale comunale e provinciale. A questa palese disparità di trattamento - che si sarebbe, peraltro, potuta tradurre in un'alterazione della concorrenza tra operatori del settore- ha posto rimedio l'art. 4, comma 10, del D.L. n. 16 del 2012, convertito dalla legge n. 44 del 2012 ha disposto l'abrogazione dell'art. 6 del D.L. n. 511 del 1988, che disciplinava l'addizionale all'accisa sull'energia elettrica in favore dei comuni e delle province.

- al comma 3, contiene alcune disposizioni rivolte alle Regioni a Statuto speciale ed alle province autonome che esercitano le funzioni in materia di finanza locale, vale a dire le regioni Friuli Venezia Giulia<sup>38</sup>, Valle d'Aosta<sup>39</sup> e le province autonome di Trento e di Bolzano<sup>40</sup>.

La lettura del combinato disposto dei suddetti commi induce ad ritenere che la natura di norma speciale attribuibile al comma 3 comporta che le disposizioni del comma 2 risultano dirette alle sole Regioni a Statuto speciale che non esercitano le funzioni in materia di finanza locale e sono, quindi, applicabili alla regione Siciliana<sup>41</sup> ed alla Sardegna<sup>42</sup> le quali, pur avendo la finanza locale compresa tra le funzioni statutarie, non la esercitano in concreto.

**Il comma 2 dell'art. 14** stabilisce che per le Regioni a Statuto speciale *"il presente decreto si applica nel rispetto dei rispettivi statuti e in conformità con le procedure previste dall'art. 27 della citata legge n. 42 del 2009 e, in particolare"*.

- a) nei casi in cui, in base alla legislazione vigente, alle suddette RSS spetta una compartecipazione al gettito dell'IRPEF ovvero al gettito degli altri tributi erariali, questa si intende riferita anche al gettito della cedolare secca;
- b) sono stabilite le percentuali delle compartecipazioni di cui alla lettera a); con riferimento all'IMU si tiene conto anche dei tributi da essa sostituiti.

Il comma 2, invero, è essenzialmente finalizzato alla necessità di assicurare la neutralità finanziaria delle disposizioni del D. Lgs. n. 23 del 2011 nei confronti delle Regioni a Statuto speciale innanzi individuate.

---

<sup>38</sup> Lo dispone l'art. 4, comma 1, n. 1-bis dello Statuto.

<sup>39</sup> Ciò a norma dell'art. 2, comma 1, lettera b) dello Statuto.

<sup>40</sup> L'art. 4, comma 1, n. 3 dello Statuto attribuisce la funzione della finanza locale alla Regione Trentino-Alto Adige. Il successivo art. 80, comma 1, attribuisce la competenza legislativa in materia di *"finanza locale"* alle province.

<sup>41</sup> L'art. 14, comma 1, lettera o) dello statuto sardo si riferisce al *"regime degli enti locali"*.

<sup>42</sup> Art. 3, comma 1, lettera b) dello Statuto della Regione Siciliana si riferisce all'*"ordinamento degli enti locali e delle relative circoscrizioni"*. Occorre precisare che detta dizione è la stessa che compare negli Statuti delle regioni Friuli Venezia Giulia, Valle d'Aosta e Trentino-Alto Adige, e che è stata inserita dalla legge costituzionale 23 settembre 1993, n. 2, che non è invece, intervenuta sullo statuto della Regione Siciliana che aveva già tra le sue funzioni quella della finanza locale.

**Il comma 3 dell'art. 14** detta, invece, specifiche disposizioni per le Regioni a Statuto speciale **e le province autonome che esercitano le funzioni in materia di finanza locale**, prevedendo che le modalità di applicazione delle disposizioni relative alle imposte comunali istituite con il decreto in esame devono essere stabilite dalle stesse autonomie.

In estrema sintesi si può affermare che:

- ai comuni compresi nel territorio della regione Siciliana e della Sardegna in base al comma 2 dell'art. 14 in esame, si applicano le disposizioni del D. Lgs. n. 23 del 2011 - ad eccezione dell'art. 2, commi 6 e 8, come stabilisce la stessa norma e, per la Regione Siciliana, dei commi da 1 a 4, come stabilito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 64 del 2012<sup>43</sup> - sempre che siano conformi alle prescrizioni statutarie, e secondo le modalità stabilite dall'art. 27 della legge n. 42 del 2009;
- ai comuni compresi nel territorio del Friuli Venezia Giulia, Valle d'Aosta e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, in base al comma 3 dell'art. 14, si applicano le disposizioni del D. Lgs. n. 23 del 2011, ad eccezione dell'art. 2, commi da 1 a 8, ma le modalità di applicazione delle disposizioni relative alle imposte comunali devono essere stabilite dalle stesse autonomie.

I risultati che sono derivati dal groviglio di norme innanzi riportate non sono facilmente enucleabili, giacchè non sembra che i comuni si siano posti particolari problemi o si siano impegnati per verificare che le Regioni di appartenenza

---

<sup>43</sup> La Corte Costituzionale nella sentenza n. 64 del 2012, ha precisato che le norme di cui ai commi da 1 a 4 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 23 del 2011 – che peraltro sono stati abrogati - comportando la devoluzione ai comuni siciliani di un gettito tributario che, derivando da tributi riscossi nel territorio regionale, spetta, invece, alla Regione - potrebbero determinare un potenziale contrasto con le norme statutarie. In realtà *“deve ritenersi che proprio questo contrasto rende operante la clausola di “salvaguardia” degli statuti speciali contenuta nel parimenti censurato comma 2 dell'art. 14 del d.lgs. n. 23 del 2011, secondo cui il decreto «si applica nei confronti delle regioni a statuto speciale» solo «nel rispetto dei rispettivi statuti».* Da tale assunto la Corte ha stabilito che non sono applicabili alla Regione i censurati commi da 1 a 4 dell'art. 2, *“in quanto “non rispettosi” dello statuto d'autonomia”.*

avessero o meno attivato le procedure dell'art. 27 della Legge n. 42 del 2009 o avessero stabilito le modalità di applicazione delle norme del D.Lgs. n. 23 del 2011.

A ciò ha senz'altro contribuito anche l'inerzia delle Regioni, vuoi per la scarsa intellegibilità delle norme, vuoi per la concreta difficoltà di governare il sistema. A tal riguardo si ricorda che sia il Friuli Venezia Giulia e sia la Valle d'Aosta si erano ben premunite con apposite norme contenute rispettivamente nel comma 159 e nel comma 164 dell'art. 1, della legge n. 220 del 2010, le quali prevedevano che *"Qualora con i decreti legislativi di attuazione della legge 5 maggio 2009, n. 42, siano istituite sul territorio nazionale nuove forme di imposizione, in sostituzione totale o parziale di tributi vigenti, con le procedure previste dall'articolo 27 della medesima legge n. 42 del 2009, è rivisto l'ordinamento finanziario della regione....al fine di assicurare la neutralità finanziaria dei predetti decreti nei confronti dei vari livelli di governo"*.

Ebbene nessuna procedura prevista dall'art. 27 della legge n. 42 del 2009 è stata conclusa.

A tal proposito si può ben affermare che l'art. 27 della legge n. 42 del 2009, nonostante sia richiamato a gran voce da quasi tutti gli ultimi provvedimenti legislativi, sia destinato a restare la chimera dello spicchio di federalismo fiscale applicabile alle Regioni a Statuto Speciale ed alle Province autonome che, in base al comma 3, lettera b), avrebbero dovuto, tra l'altro, con apposite norme di attuazione, definire *"i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario con riferimento alla potestà legislativa attribuita dai rispettivi statuti alle regioni a statuto speciale e alle province autonome in materia di tributi regionali, provinciali e locali"*.

Questo immobilismo diventa sempre più allarmante se solo si pensa che è sempre più frequente nei vari provvedimenti fiscali la presenza di clausole che fanno rinvio alle procedure dall'art. 27 della legge n. 42 del 2009, per cui ogni intervento sulla fiscalità locale e regionale sembra destinato solo a lambire le

Regioni ad autonomia differenziata a cui è rimessa la scelta di decidere, attraverso l'adozione di norme di attuazione, se accettare o meno che le nuove disposizioni operino nei loro ordinamenti, con le inevitabili lungaggini procedurali che tutto ciò comporta. Uno dei casi più eclatanti è quello della Legge n. 23 del 2014, recante *"Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"*, nella quale all'art. 1, comma 11 è inserita la classica clausola in base alla quale non solo, come è ovvio *"Le disposizioni della presente legge e quelle dei decreti legislativi emanati in attuazione della stessa si applicano nei confronti delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano, nel rispetto dei loro statuti e delle relative norme di attuazione"* ma viene anche precisato *"e secondo quanto previsto dall'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, e successive modificazioni."* rinviando, quindi, l'operatività delle nuove disposizioni dirette a costruire un armonioso sistema fiscale nazionale.

#### **d) Le discrasie nella disciplina dei tributi provocata dalle norme in materia di federalismo fiscale**

Nel passare ad esaminare in dettaglio i tributi regionali non si può fare a meno di notare che anche in questo campo la disciplina differenziata in ambito territoriale della stessa entrata tributaria, dettata dalle norme in materia di federalismo fiscale, provoca complicazioni e dubbi applicativi.

Caso esemplare è quello dell'**addizionale regionale all'IRPEF** istituita dall'art. 50 del D.Lgs. n. 446 del 1998, la cui disciplina è stata integrata dall'art. 6 del D.Lgs. n. 68 del 2011 che detta disposizioni valide solo per le Regioni ordinarie. Si tratta in particolare, della possibilità di aumentare o diminuire l'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF di base e del potere di maggiorare dell'aliquota base in misura non superiore a 1,1 punti percentuali per l'anno 2014

ed a 2,1 punti percentuali a decorrere dal 2015; dette facoltà ampliano decisamente il grado di autonomia delle suddette Regioni.

La norma in esame, trovando applicazione solamente per le Regioni a statuto ordinario, crea nel sistema una forte distonia, dal momento che per le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano continuano, invece, ad applicarsi le disposizioni dell'art. 50 del D.Lgs. n. 446 del 1997, che consentono solo di aumentare l'aliquota di base fino a 0,5 punti percentuali. Di seguito detto limite è stato elevato fino ad un massimo di 1 punto percentuale esclusivamente al fine di consentire la predisposizione delle misure di copertura finanziaria degli oneri derivanti dal rimborso delle anticipazioni di liquidità previste dal 3-ter del D.L. n. 35 del 2013, convertito dalla legge n. 64 del 2013.

Una disciplina uniforme è stata fortunatamente garantita per quanto riguarda la misura dell'aliquota di base, che è fissata al 1,23 %, ad opera dell'art. 28, comma 1, del D.L. n. 201 del 2011, convertito dalla legge di n. 214 del 2011: detta aliquota, infatti, come stabilisce il successivo comma 2, si applica anche alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e Bolzano.

Altre disposizioni impongono alle Regioni a statuto ordinario di portare a termine un'adeguata politica fiscale che tenga conto del necessario coordinamento delle manovre nell'ambito dei principali tributi regionali, al fine di evitare che la pressione fiscale sia addossata sui contribuenti-persone fisiche a favore dei contribuenti-imprese. A mero titolo di esempio di può fare riferimento alla norma che prescrive che il limite della maggiorazione di 0,5 punti percentuali resta fermo ove la Regione abbia disposto la riduzione dell'IRAP.

**Analoghe riflessioni possono essere condotte per l'IRAP**, in quanto l'art. 5 del D.Lgs. n. 68 del 2011 stabilisce che le sole Regioni a statuto ordinario possono ridurre le aliquote dell'IRAP fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile.

Alle Regioni a statuto speciale ed alle Province autonome in materia di IRAP continuano, invece, ad applicarsi le disposizioni previste dall'art. 16 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, le quali consentono di variare l'aliquota dell'imposta in fino ad un massimo di 0,92 punti percentuali.

Il riconoscimento alle Regioni a statuto ordinario della completa manovrabilità delle aliquote dell'IRAP - che possono addirittura essere azzerate - rappresenta una delle novità di maggior rilievo recate dal D.Lgs. n. 68 del 2011. Fino a quel momento, infatti, l'unica *chance* era rappresentata dall'art. 40, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122 del 2010. Detta norma, proprio in anticipazione dell'attuazione del federalismo fiscale, al fine di rilanciare le regioni del meridione, prevede che le Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, con propria legge, in relazione all'IRAP possono modificare le aliquote, fino ad azzerarle, nonché prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni nei riguardi di nuove iniziative produttive. L'operatività delle norme è, però, condizionata dalla singolare emanazione di un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, d'intesa con ciascuna delle Regioni interessate, la cui finalità è semplicemente quella di stabilire il periodo d'imposta a decorrere dal quale trovano applicazione le disposizioni delle relative leggi regionali.

Detta norma non ha avuto un particolare *appeal*, visto che nessun decreto è stato ancora emanato ed, in verità, ha perso di significato per le Regioni a statuto ordinario che possono applicare direttamente l'art. 5 del D. Lgs. n. 68 del 2011 in esame dal 2013, indipendentemente dalle specifiche finalità che intendono perseguire.

Diverso è, ovviamente, il caso per la Regione Siciliana per la quale non trova applicazione quest'ultima norma. Anzi, paradossalmente, la Regione Siciliana è stata l'unica Regione ad avvalersi delle opportunità previste dalle norma in esame

anche se, per una serie di problemi contingenti, la relativa legge regionale non ha mai prodotto effetti<sup>44</sup>.

La Regione Sardegna, invece, non è più interessata alle disposizioni del citato art. 40 del D.L. n. 78 del 2010, in quanto a seguito della modifica dell'art. 10 dello Statuto, a decorrere dal 2014, può tranquillamente manovrare i tributi regionali istituiti con legge statale.

Allo stato dei fatti, dunque, le uniche Regioni che non possono intervenire sui principali tributi regionali, ma restano imbrigliate nelle disposizioni dettate dalla legge statale - che, peraltro, in alcuni casi, come per l'IRAP, accorda alle regioni a Statuto ordinario maggiori spazi di autonomia - sono la Valle d'Aosta e la Regione Siciliana, che non hanno nei propri statuti norme analoghe a quelle dell'art. 73, comma 1-*bis* dello Statuto trentino, dell'art. 51 dello Statuto friulano e dell'art. 10 dello Statuto sardo.

Non bisogna dimenticare che queste autonomie speciali possono spingersi ben oltre rispetto a quello che è concesso alle Regioni ordinarie, prevedendo, ad esempio, deduzioni dalla base imponibile o detrazioni anche quando non sono contemplate dalla legge statale.

## **6. L'esigenza di armonizzare gli statuti delle autonomie speciali**

---

<sup>44</sup> La Regione Siciliana con l'art. 1 della legge regionale n. 11 del 2011, al fine di favorire lo sviluppo di nuova imprenditorialità giovanile e femminile, ha previsto l'esenzione dall'IRAP per le imprese costitutesi o avviate negli anni 2011 e 2012 e aventi sede legale, amministrativa ed operativa nel territorio della Regione. Tale esenzione avrebbe dispiegato effetti per cinque periodi di imposta con decorrenza definita dal D.P.C.M. in parola a cui la norma stessa rinviava. Successivamente con l'art. 11, comma 1, della legge regionale n. 26 del 2012, intervenuto sull'art. 1 comma 1, della citata legge n. 11 del 2011, era stata estesa l'agevolazione IRAP anche alle imprese costitutesi o avviate nell'anno 2013. Per problemi di carattere tecnico-contabile sollevati dalla Ragioneria Generale dello Stato, l'*iter* procedurale imposto dalla norma statale non si è mai concluso e l'art. 1 della legge regionale n. 11 del 2011 ha ormai esaurito la sua efficacia con l'anno di imposta 2013 senza aver potuto dispiegare effetti.

La legislazione "*a macchia di leopardo*" innanzi delineata determina forti discrasie non solo tra Regioni a Statuto ordinario e Regioni a Statuto speciale, ma anche tra le stesse Regioni ad autonomia differenziata e la riconduzione all'unità del sistema tributario non può certo essere effettuata attraverso interventi isolati a favore di una o più autonomie speciali e in relazione ad uno o più tributi.

Uno dei passi che dovrebbero essere compiuti in tale direzione è quello di arrivare all'armonizzazione delle norme statutarie e delle norme di attuazione dei singoli statuti, in modo da garantire a tutte le autonomie speciali uguali spazi di azione in materia tributaria, magari passando attraverso l'adozione di una disciplina tributaria uniforme per l'intero territorio nazionale, che consentirebbe di realizzare una vera semplificazione a vantaggio dei contribuenti, costretti a districarsi tra le varie norme per le quali non è sempre così evidente il campo di applicazione territoriale.

Del resto, allo stato attuale, il fenomeno cui si assiste è assai peculiare: le Regioni a Statuto Speciale, che non sono destinatarie delle norme sul federalismo fiscale, facendo leva sulla propria capacità negoziale, stanno costruendo nel loro territorio - anche se non tutte, come è evidente - un proprio federalismo fiscale. Questo, però, non è basato su nuovi tributi propri, ma sui tributi erariali attribuiti alle regioni ed agli enti locali, sui quali le autonomie speciali stanno man mano acquisendo maggiori spazi di manovra, così da farne perdere quasi le originarie caratteristiche, tante sono le agevolazioni o le esenzioni accordate in materia. Detta autonomia è stata spinta in modo esponenziale fino a far prefigurare, in maniera non del tutto giustificata, propri uffici finanziari ed a riscrivere - in maniera altrettanto surrettizia - i tributi erariali di natura immobiliare istituiti con legge statale, come è avvenuto con le due Province autonome.

Appare, però, ragionevole offrire almeno alle Regioni che hanno manifestato un minor potere contrattuale, la stessa manovrabilità dei tributi, sì da consentire anche a esse l'approntamento di un'adeguata politica di attrazione

degli investimenti e di rilancio dell'economia che , soprattutto in Sicilia, appare improcrastinabile.

L'impellente necessità, auspicata da anni da tutti gli uffici dell'amministrazione finanziaria, di addivenire ad un'armonizzazione di tutti gli statuti e delle relative norme di attuazione trapela, altresì, in maniera ancor più decisa, dalla panoramica effettuata sulle esperienze con le autonomie speciali registrate negli ultimi anni.

Tale traguardo sarebbe veramente significativo, in quanto consentirebbe di ristabilire gli equilibri finanziari delle autonomie speciali e di scongiurare, quanto più possibile, le inevitabili duplicazioni nelle destinazioni del gettito erariale.

Non bisogna, infatti, sottovalutare la circostanza che continuare a far coesistere nell'ordinamento i due criteri del riparto del gettito tributario fra lo Stato e le Regioni speciali, appare essere una vera e propria operazione a perdere.

E' fondamentale, infatti, tener conto del fatto che la scelta del criterio del "riscosso" trae origine dal fatto che, in presenza di un sistema fiscale ancora in evoluzione, il luogo di versamento delle imposte costituiva l'unica informazione disponibile per ricondurre il gettito tributario ad un determinato territorio. Negli ultimi anni, però, l'introduzione di nuove modalità di pagamento - prima fra tutti l'adozione del modello F-24 che offre la possibilità di compensazione tra tributi diversi - e il conseguente potenziamento del sistema fiscale sotto l'aspetto della disponibilità di informazioni per la territorializzazione dei gettiti, ha sollecitato alcune autonomie speciali a modificare il proprio assetto finanziario, introducendo nei rispettivi statuti il criterio del gettito "maturato", individuando con esso l'ammontare di entrate tributarie che possono considerarsi prodotte in una data Regione, ancorché vengano versate al fuori dei confini della stessa per esigenze di carattere amministrativo.

Alcune Regioni a statuto speciale - Sicilia, Valle d'Aosta e Friuli Venezia-Giulia - hanno, invece, invece mantenuto l'originario concetto di "riscosso" nel

territorio quale criterio per la determinazione delle compartecipazioni di propria spettanza, intendendo con esso il luogo di versamento delle imposte.

Quest'ultimo criterio determina conseguenze di non poco rilievo nel caso in cui, ad esempio, una grande impresa -come è avvenuto in Valle d'Aosta- sposti il proprio domicilio fiscale, giacché tale scelta determina anche uno spostamento del gettito tributario.

Inoltre, occorre tener conto del fatto che può accadere che norme statutarie attribuiscono le stesse somme a due regioni distinte: all'una perché spettanti sulla base del diritto di compartecipazione al gettito di tributi "riscossi" all'interno del proprio territorio, all'altra perché spettanti in virtù del diritto di compartecipazione al gettito di tributi erariali "maturati" nel proprio territorio, ancorché riscossi al di fuori di esso.

Tale circostanza può causare effetti pregiudizievoli per il bilancio dello Stato, come dimostra l'esempio di un contribuente residente a Trento che versa 100 nella Regione Siciliana a titolo di Irpef. Alla Regione siciliana spettano i 10/10 del gettito riscosso, mentre alla provincia di Trento spettano i 9/10 del medesimo gettito, in quanto maturato nel relativo territorio, anche se riscosso fuori. L'assolvimento dell'obbligazione tributaria da parte del contribuente genera un credito di 100 da parte della Regione Sicilia e un credito di 90 da parte della provincia autonoma di Trento: pertanto a fronte di un'entrata pari a 100, lo Stato dovrebbe corrispondere in totale 190.

L'unica soluzione che può risolvere definitivamente il rischio di duplicazione di oneri a carico del bilancio dello Stato e al tempo stesso assicurare ad alcune regioni, come la Regione Siciliana, una più tranquilla acquisizione di entrate appare essere l'armonizzazione di tutti gli Statuti e delle relative norme di attuazione nei quali occorrerebbe ad ogni modo inserire apposite clausole di salvaguardia che assicurino la neutralità finanziaria per il bilancio dello Stato delle disposizioni relative ai criteri di attribuzione del gettito tributario.

Sarebbe, inoltre, necessario un intervento mirato sulle singole norme statutarie diretto ad omogeneizzare i termini adottati. Spesso, infatti, dette norme oltre che desuete, sono caratterizzate da dizioni differenti per esprimere lo stesso concetto<sup>45</sup> o fanno riferimento a tributi che, come le accise, hanno assunto una nuova denominazione o si riferiscono addirittura a entrate non più esistenti. Una simile operazione, oltre a evitare interpretazioni divergenti, avrebbe anche il pregio di facilitare la corretta e uniforme applicazione dei criteri di attribuzione del gettito.

## **7. I nuovi spazi di intervento per le Commissioni paritetiche**

Una disposizione che potrà consentire di avviare una proficua fase di approfondimento tecnico è quella recata **dall'art. 27, comma 7, della legge n. 42 del 2001**<sup>46</sup>: la finalità del «**tavolo di confronto**» tra il Governo e ciascuna regione a statuto speciale e ciascuna provincia autonoma (incardinato presso la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province

---

<sup>45</sup> Il caso classico è quello della compartecipazione al gettito delle accise, per le quali:

- nel D.P.R. n. 690 del 1981, all'art. 4, comma 1, lett. a) si parla di accise "*percette nel territorio regionale*" della Valle d'Aosta;
- nell'art. 49, primo comma, dello Statuto della Regione Friuli Venezia Giulia si parla al numero 5) di imposta erariale sull'energia elettrica "*consumata nella Regione*"; di e al numero 7-bis) di accisa sulle benzine e sul gasolio "*consumati nella Regione*";
- nell'art. 8, primo comma lettera b) Sardegna è presente in concetto di imposte "*percette nel territorio*";
- nello Statuto del Trentino Alto Adige all'art. 75, comma 1, lettera f), ci si riferisce all'accisa sulla benziana, sugli oli da gas per autotrazione e sui gas petroliferi liquefatti per autotrazione "*erogati*" dagli impianti di distribuzione situati nei territori delle due province ed agli altri prodotti energetici "*ivi consumati*". A tal proposito l'art. 1, comma 411 della legge n. 190 del 2014 ha precisato che le quote di gettito delle accise sugli altri prodotti energetici è determinato annualmente sulla base delle "immissioni in consumo" nel territorio di ciascuna provincia autonoma dei prodotti energetici ivi indicati.

<sup>46</sup> Il tavolo di confronto è costituito dai Ministri per i rapporti con le regioni, per le riforme per il federalismo, per la semplificazione normativa, dell'economia e delle finanze e per le politiche europee nonché dai Presidenti delle regioni a statuto speciale e delle province autonome.

autonome di Trento e di Bolzano) è quella di assicurare l'osservanza delle norme fondamentali della legge n. 42 del 2009 e dei principi che da essa derivano, nel rispetto delle peculiarità di ciascuna regione a statuto speciale e di ciascuna provincia autonoma.

Detto Tavolo di confronto, istituito con D.P.C.M. 6 agosto 2009 *“individua linee guida, indirizzi e strumenti per assicurare il concorso delle regioni a statuto speciale e delle province autonome agli obiettivi di perequazione e di solidarietà e per valutare la congruità delle attribuzioni finanziarie ulteriori intervenute successivamente all'entrata in vigore degli statuti, verificandone la coerenza con i principi di cui alla presente legge e con i nuovi assetti della finanza pubblica”*.

Come affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 201 del 2010 *“il «tavolo» rappresenta, dunque, il luogo in cui si realizza, attraverso una permanente interlocuzione, il confronto tra lo Stato e le autonomie speciali per quanto attiene ai profili perequativi e finanziari del federalismo fiscale delineati dalla citata legge di delegazione, secondo il principio di leale collaborazione espressamente richiamato dalla stessa disposizione”*.

Detti tavoli si sono insediati, presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, in data 24 maggio 2012 ma, al momento, non si può dire che abbiano prodotto molti frutti.

Non è detto, però, che non si sia ancora in tempo per raccogliere la sfida, che potrebbe, ad ogni modo, essere raccolta anche alle singole Commissioni paritetiche.

Sarebbe, anzi, auspicabile una stretta collaborazione tra i due organi che, come ha evidenziato la Corte - rigettando la tesi della Regione Siciliana che lamentava il fatto che il «tavolo di confronto» avrebbe potuto rivelarsi una duplicazione della Commissione paritetica - non solo risultano del tutto diversi quanto alla composizione, ma hanno anche ambiti operativi e funzioni diversi.

Il «tavolo di confronto», infatti, non ha alcuna funzione di partecipazione al procedimento di produzione normativa, perché l'art. 27, comma 7 della Legge n.

42 del 2009 *“si limita ad attribuirgli compiti e funzioni politico-amministrativi non vincolanti per il legislatore, di carattere esclusivamente informativo, consultivo e di studio («linee guida, indirizzi e strumenti»)*” nell’ambito della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano.

**Per le Commissioni paritetiche proporsi come ambizioso obiettivo il raggiungimento dell’armonizzazione degli statuti** sarebbe, invero, anche un modo per tacitare gli immancabili giudizi insoddisfacenti sulla funzione svolta, volti a puntare il dito sull’immobilismo o sulla scarsa efficacia dell’attività posta in essere. Sarebbe anche l’occasione per costruire, attraverso un’azione sinergica di tutte le Commissioni paritetiche, nuovi *“laboratori di autonomia”* in cui si guardi sicuramente alle esigenze della singola Regione a Statuto speciale, considerandola, però, non più una monade isolata arroccata nella sua *“specialità”*, ma proiettandola su uno sfondo in cui tutte le Regioni ad autonomia differenziata, messa da parte ogni ritrosia, dialogano armonicamente per addivenire a soluzioni che possano essere soddisfacenti per tutti gli enti coinvolti.

Il ruolo delle Commissioni paritetiche potrebbe anche essere quello di alimentare più efficacemente **l’instaurazione di un clima fortemente collaborativo e di prevenire quanto più possibile la creazione di aree di conflittualità** che spesso finiscono per sfociare in giudizi innanzi alla Corte Costituzionale, al punto da rappresentare, ormai, per l’amministrazione finanziaria un *“onere ineludibile”*, strettamente correlato ad ogni manovra fiscale del legislatore statale. Negli ultimi anni, infatti, le Regioni a Statuto speciale hanno instaurato – a volta solo strumentalmente - giudizi di legittimità costituzionale avverso tutte le leggi di stabilità e pressochè tutti i provvedimenti di natura fiscale, salvo poi *“patteggiare”* il ritiro dei ricorsi, come è avvenuto con gli Accordi di fine anno 2014 con la Regione Sardegna, con le Province autonome e con la Regione Siciliana e con il Friuli Venezia Giulia.

**Un capitolo importante per le Commissioni paritetiche si rivela quello connesso alla revisione del titolo V della parte seconda della Costituzione**, in quanto il D.D.L. costituzionale A.S. n. 1429, prevede all'art. 33, comma 13, che *"le disposizioni di cui al Capo IV della presente legge costituzionale non si applicano alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano sino all'adeguamento dei rispettivi statuti"*.

Si tratta, in sostanza, di una *«clausola di salvaguardia»* per le autonomie speciali, per le quali devono essere garantite le forme di autonomia già ad esse attribuite. Tale clausola di salvaguardia esclude l'immediata cogenza delle disposizioni di principio poste dalla legge costituzionale, imponendo piuttosto un obbligo di adeguamento ad esse in capo alle autonomie speciali.

Appare, quindi, assai pregevole ed al tempo stesso molto delicato il compito attribuito alle Commissioni paritetiche al momento dell'approvazione della legge costituzionale in esame, giacchè, al contrario di quanto avvenuto negli altri molteplici casi in cui analoghe previsioni sono rimaste lettera morta, occorrerà concretamente precedere all'adeguamento degli Statuti, al fine di non incappare nelle conflittualità che sono sempre in agguato.

Occorre inoltre rilevare che tale formula differisce dalla scelta adottata con l'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, il quale ha fatto ricorso alla *"clausola di maggior favore"*. Detta norma a causa della sua formulazione, non certo di facile interpretazione, e dell'estrema opinabilità degli elementi di comparazione, è stata più volte oggetto di contenzioso costituzionale, tanto che da più parti si caldeggiava il ricorso a specifiche norme di attuazione.

La nuova norma richiede, invece, un intervento fattivo delle Commissioni paritetiche che hanno l'ulteriore occasione di effettuare un vero e proprio aggiornamento costituzionale dello Statuto, sollecitando la Regione ad autonomia differenziata a provvedere tempestivamente, anziché rimanere inerte.

L'inerzia, infatti, pur potendo essere utilizzata strumentalmente per impedire l'applicazione delle nuove norme, rischia, però, di paralizzare ogni azione e di dare origine ad ulteriori conflitti.

Basti pensare alla materia del **coordinamento della finanza pubblica**, trasferita dal disegno di legge costituzionale dalla competenza concorrente a quella esclusiva dello Stato, attraverso la sua inclusione nella lettera e) del secondo comma dell'art. 117, della Costituzione, nella quale è stata, peraltro confermata, l'esclusiva competenza statale in materia di sistema tributario e contabile dello Stato e di armonizzazione dei bilanci pubblici.

L'attribuzione del **coordinamento della finanza pubblica** alla competenza esclusiva dello Stato ha posto fine ad una lunga diatriba intorno alla quale, nonostante gli interventi della Corte Costituzionale, persisteva un elevato contenzioso. A tal proposito val la pena di ricordare che la Corte ha già da tempo chiarito che non è contestabile il potere del legislatore statale di imporre agli enti autonomi, per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, condizionati anche dagli obblighi comunitari, vincoli alle politiche di bilancio, anche se questi si traducono, inevitabilmente, in limitazioni indirette all'autonomia di spesa degli enti", e che *"tali vincoli, (...) devono ritenersi applicabili anche alle autonomie speciali, in considerazione dell'obbligo generale di partecipazione di tutte le Regioni, ivi comprese quelle a statuto speciale, all'azione di risanamento della finanza pubblica.<sup>47</sup>"*.

Anzi con la recente sentenza n. 46 del 2015 la Corte ha aggiunto un ulteriore tassello alla variegata materia del coordinamento finanziario, ribadendo che se è vero che rispetto a detti principi di coordinamento *"merita di essere privilegiata la via dell'accordo con la quale si esprime un principio generale, desumibile anche dall'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, ... è anche vero che*

---

<sup>47</sup> Corte Cost. Sentenza n. 82 del 2007, nonché, le sentenze, da questa richiamate, n. 417 del 2005; n. 353, n. 345 e n. 36 del 2004; n. 416 del 1995; in senso analogo, anche le sentenze n. 267 del 2006, n. 169 del 2007, n. 190 del 2008, n. 229 del 2011, n. 54 del 2014, n. 46 del 2015.

*quel principio in casi particolari può essere derogato dal legislatore statale” . La Corte richiama anche la precedente sentenza n. 23 del 2014 nella quale è stato chiarito in termini ancora più espliciti che “il citato art. 27 della legge n. 42 del 2009, pur ponendo «una vera e propria “riserva di competenza alle norme di attuazione degli statuti” speciali per la modifica della disciplina finanziaria degli enti ad autonomia differenziata così da configurarsi quale autentico presidio procedurale della specialità finanziaria di tali enti» ha il rango di legge ordinaria, in quanto tale derogabile da atto successivo avente la medesima forza normativa.” La Corte sottolinea, inoltre, che, specie in un contesto di grave crisi economica, il legislatore “può discostarsi dal modello consensualistico nella determinazione delle modalità del concorso delle autonomie speciali alle manovre di finanza pubblica fermo restando il necessario rispetto della sovraordinata fonte statutaria”.*

Di fronte, dunque, a questo consolidato indirizzo giurisprudenziale, che lascia ampio spazio a interventi unilaterali dello Stato, appare preferibile per le autonomie speciali prefigurare un percorso procedurale dominato dal principio consensualistico, finalizzato ad adeguare con prontezza i singoli statuti alle nuove norme costituzionali. Queste, infatti, non possono certo restare ai margini del sistema delle autonomie speciali, né nel caso di specie sembra che ci si possa sottrarre a questo vero e proprio banco di prova, a meno di non voler volutamente rendere inapplicabili le nuove norme alle regioni a Statuto speciale ed alimentare una conflittualità, di fatto, improduttiva.

Da questo quadro normativo trapela **anche la particolare posizione che le Commissioni paritetiche assumono nel nuovo assetto istituzionale, in presenza del nuovo Senato delle Autonomie** delineato nell’art. 1 del D.D.L. costituzionale A.S. n. 1429.

Ed invero il nuovo Senato delle Autonomie, in qualità di organo che rappresenta le istituzioni territoriali, *“concorre ... alla funzione legislativa ed esercita la funzione di raccordo tra lo Stato e le Regioni, le Città metropolitane e i Comuni”*. Di esso fanno parte i Presidenti delle Giunte regionali, i Presidenti delle

Province autonome di Trento e di Bolzano, nonché i sindaci dei Comuni capoluogo di Regione e di Provincia autonoma, nonché, per ciascuna Regione, da due membri eletti, con voto limitato, dal Consiglio regionale tra i propri componenti e da due sindaci eletti, con voto limitato, da un collegio elettorale costituito dai sindaci della Regione.

E' evidente, dunque che le Autonomie Speciali sono ben rappresentate del nuovo Senato delle Autonomie che si atteggia ad essere, come si legge nella relazione illustrativa al provvedimento, la *"sede deputata a svolgere in primo luogo la funzione istituzionale di raccordo tra lo Stato e il complessivo sistema delle autonomie – di cui rappresenterebbe un'emanazione – secondo una logica di leale e trasparente cooperazione tra livelli di governo intesa a ricomprendere, superandoli tuttavia, sia gli equilibri politico-partitici, sia quelli di rappresentazione di interessi di carattere meramente territoriale"*, nonché ad esercitare, al tempo stesso, le funzioni di equilibrio e di garanzia del sistema istituzionale.

E' stato creato, dunque, un nuovo modello di interlocuzione e di più intensa collaborazione interistituzionale tra gli enti che compongono la Repubblica, che va ben oltre il principio della leale collaborazione e che è destinato a mettere al bando le ataviche logiche di contrapposizione tra centro e periferia, nella consapevolezza che questa impostazione è di ostacolo alla definizione di un nuovo e più funzionale assetto dei pubblici poteri.

In questo nuovo quadro istituzionale non sembra corretto relegare in secondo piano il ruolo delle Commissioni paritetiche, giacchè la loro funzione mira, nella sostanza, al raggiungimento degli stessi risultati. Inoltre bisogna tener conto del fatto che il procedimento al quale partecipano, finalizzato all'emanazione dei decreti legislativi, rifugge dai modelli previsti per le leggi ordinarie e pertanto non si pone in contraddizione con il procedimento legislativo tratteggiato dall'art. 8 del D.D.L. costituzionale A.S. n. 1429, né viene da esso intaccato.

Logico corollario del nuovo assetto è che le Commissioni paritetiche finiscono per acquistare una nuova linfa, giacchè la funzione da esse svolta viene valorizzata dalla stessa Carta Costituzionale che la eleva ancor più a modello istituzionale. In estrema sintesi si può affermare che il ruolo che dette Commissioni rivestono potrà essere tanto più rilevante, quanto più si darà vita ad un'azione sinergica ed armonizzata con quella del nuovo Senato delle Autonomie.