



PATRIZIO IVO D'ANDREA *

PROFILI FISCALI E FINANZIARI DELL'AUTONOMIA DIFFERENZIATA **

Abstract [It]: Il contributo affronta il tema del regionalismo asimmetrico per i suoi profili finanziari e tributari. Muovendo dalla sent. Corte cost., n. 192 del 2024 si affronta il problema del finanziamento delle forme di ulteriore autonomia previste dall'art. 116, comma 3, Cost., tenendo conto dei profili connessi alla responsabilizzazione delle autonomie e ai vincoli di solidarietà. Si esamina la questione della strutturazione della compartecipazione al gettito erariale delle Regioni nella forma più coerente coi principi costituzionali. Infine, si tratta il problema dell'attribuzione di maggiore autonomia alle Regioni nella materia del «coordinamento del sistema tributario», illustrando in che termini la fiscalità ambientale rappresenta l'ambito maggiormente fecondo per il potenziamento dell'autonomia impositiva regionale.

Abstract [En]: The paper addresses the Italian asymmetrical regionalism for its financial and tax aspects. Moving from the Italian Constitutional Court ruling no. 192 of 2024, the paper deals with the local Government funding according to the Italian Constitution, taking into account the issues of government accountability and territorial solidarity. The paper addresses the issue of Regions co-participation in national tax revenue. The third part of the paper is about boosting local taxation and shows how environmental taxation is the most fruitful area for strengthening regional tax autonomy.

Parole chiave: Regionalismo asimmetrico, Federalismo fiscale, Fiscalità locale, Fiscalità ambientale.

Keywords: Asymmetrical Federalism, Fiscal Federalism, Local Taxation, Environmental Taxation

SOMMARIO: 1. Oggetto dell'indagine. – 2. Limiti e modalità per l'attribuzione di ulteriore autonomia alle Regioni ordinarie. – 2.1. I limiti strutturali e modali: la differenziazione delle competenze come strumento del regionalismo cooperativo e solidale. – 2.2. Le indicazioni della Corte costituzionale. – 2.3. I limiti tecnici: vincoli esterni ed esigenze di uniformità e omogeneizzazione. – 2.4. Regionalismo asimmetrico ed efficienza dell'apparato pubblico. – 3. Il finanziamento degli ulteriori ambiti di autonomia. – 3.1. Il modello di finanziamento delle funzioni devolute secondo la l. n. 86 del 2024. – 3.2. Il dibattito nel giudizio costituzionale e le risposte della Corte. – 3.3. Regioni a minore capacità fiscale per abitante e perequazione. – 3.4. I residui fiscali – 3.5. L'individuazione del tributo da destinare alla compartecipazione regionale. – 4. Regionalismo differenziato e «coordinamento del sistema tributario». – 4.1. I limiti alla devoluzione delle funzioni di «coordinamento». – 4.2. Il coordinamento della fiscalità sub-statale. – 4.3. Principi e limiti per la differenziazione dell'autonomia tributaria/impositiva delle Regioni. – 4.4. Regionalismo differenziato e tributi ambientali.

* Assegnista di ricerca – Università degli Studi di Firenze.

** Contributo sottoposto a *peer review*. Il lavoro è realizzato nell'ambito del Progetto di ricerca PRIN PNRR “Fiscalità e finanza pubblica nella transizione verso uno sviluppo economico sostenibile”, finanziato con fondi del Ministero dell'Università e della Ricerca nell'ambito del Programma finanziato dall'Unione Europea Next Generation EU, PRIN PNRR 2022, prog. n. P20229KAX2.

1. Oggetto dell'indagine

La possibilità di attribuire alle Regioni a statuto ordinario ulteriori forme e condizioni di autonomia, introdotta nell'art. 116 Cost. dalla l. cost. n. 3 del 2001, ha animato il dibattito pubblico sull'assetto del sistema regionale italiano sin dall'entrata in vigore della riforma del Titolo V¹. Già nel 2003 la Regione Toscana tentava di ottenere ulteriori competenze in materia di tutela dei beni culturali. Tra il 2006 e il 2008, poi, le Regioni Piemonte, Lombardia e Veneto hanno avviato diverse iniziative nel medesimo senso, rivendicando un ventaglio più o meno ampio di materie e funzioni². Una terza fase è stata segnata dai *referendum* consultivi regionali tenuti dalle Regioni Lombardia e Veneto, la cui portata fu radicalmente ridimensionata dall'intervento della Corte costituzionale con la sent. n. 118 del 2015³. Nel 2019 il Governo ha siglato tre c.d. "preintese" con le Regioni Lombardia, Veneto e Emilia-Romagna⁴. Nel corso del 2024, poi, c'è stato l'intervento organico del legislatore statale con la l. 26 giugno 2024, n. 86, che è stata impugnata innanzi la Corte costituzionale da parte delle Regioni Puglia, Toscana, Campania e Sardegna⁵. La Corte si è pronunciata con la sent. n. 192 del 2024, decisione di «portata storica»⁶ e «tassello fondamentale [...] nella comprensione del modello di regionalismo espresso dalla Costituzione»⁷. La sentenza ha dichiarato incostituzionali diverse previsioni della legge n. 86 e di diverse altre ha fornito un'interpretazione costituzionalmente orientata, con il risultato di disarticolare in maniera decisiva le linee portanti dell'iniziativa legislativa.

¹ Cfr. F. MERLONI, *Sabiamo il regionalismo dall'autonomia asimmetrica dell'art. 116, comma 3, della Costituzione*, in AA.VV., *Il futuro delle Regioni*, a cura di R. Bin, F. Ferrari, Napoli, Editoriale Scientifica, 2023, 189 sgg.; A. MORELLI, *Art. 116*, in AA.VV., *La Costituzione italiana. Commento articolo per articolo*, a cura di F. Clementi, L. Cuocolo, F. Rosa, G.E. Vigevani, T. II, Bologna, Il Mulino, 2018, 328 ss.

² Per i diversi tentativi avutisi sin dal 2003 v. A. POGGI, *La problematica attuazione del regionalismo differenziato*, in *Federalismi.it*, 2008, 1, 1 sgg.; F. BENELLI, *Art. 116*, in *Commentario breve alla Costituzione*, a cura di S. Bartole, R. Bin, II, Padova, Cedam, 2008; 1043; L. MICHELOTTI, *A dieci anni dalla costituzionalizzazione del regionalismo asimmetrico: una mano sul freno a leva oppure un piede sull'acceleratore per l'art. 116, terzo comma, Cost.?*, in *Le Regioni*, 2012, 1/2, 101 sgg.; D. CODUTI, *Considerazioni a prima lettura sul «nuovo» regionalismo differenziato (ragionando sugli artt. 30 e 39 del d.d.l. cost. A.S. 1429-B, XVII Legislatura)*, in *Le Regioni*, 2015, 5-6, 1113 sgg.

³ Su queste vicende v. S. BARTOLE, *Pretese venete di secessione e storica questione catalana, convergenze e divergenze fra Corte costituzionale italiana e Tribunale costituzionale spagnolo, anche con ripensamenti della giurisprudenza della prima*, in *Giur. Cost.*, 2015, 3, 939 sgg.; E. LONGO, *Il referendum consultivo sull'indipendenza del Veneto dinanzi alla Corte costituzionale*, in *Oss. sulle fonti*, 2015, 3; O. CARAMASCHI, *Il referendum per l'autonomia di Lombardia e Veneto: riflessioni sul valore del referendum consultivo*, in *Dir. Reg.*, 2019, 1, 2 sgg.; sulla sent. n. 118 del 2015 R. ROMBOLI, *Nota redazionale*, in *Foro It.*, 2015, 3033 sgg.; D. TRABUCCO, *Referendum consultivi e regionalismo differenziato: verso un regime di semispecialità?*, in *Dir. Fondamentali*, 2019, 1; G. FERRAIUOLO, *La Corte costituzionale in tema di referendum consultivi regionali e processo politico: una esile linea argomentativa per un esito (in parte) prevedibile*, in *Federalismi.it*, 2015, 20, sgg.; F. CONTE, *I referendum del Veneto per l'autonomia (e l'indipendenza). Non c'è due senza tre. Anche se...*, in *Quad. cost.*, 2015, 3, 759 sgg.; D. TEGA, *Venezia non è Barcellona. Una via italiana per le rivendicazioni di autonomia?*, in *Le Regioni* 2015, 5-6, 1141-1155.

⁴ V. G. TARLI BARBIERI, *Verso un regionalismo differenziato o verso un regionalismo confuso? Appunti sulla (presunta) attuazione dell'art. 116, comma 3, cost.*, in *Oss. sulle fonti*, 2019, 2, 2 sgg.; G. MAZZOLA, *Autonomia differenziata. realtà e prospettive: le bozze di pre-intese*, LUISS School of Government Working Paper Series, 2019, 1 sgg.; G. MOBILIO, *Differenziazione e specialità*, in AA.VV., *Il regionalismo italiano alla prova delle differenziazioni. Atti del Convegno di Trento 18-19 settembre 2020*, a cura di M. Cosulich, Napoli, Editoriale Scientifica, 2021, 103 sgg.

⁵ I ricorsi della Regione Puglia e della Regione Toscana sono pubblicati in G.U., 1^a Serie spec. – Corte cost., n. 37 dell'11 settembre 2024; nell'edizione successiva n. 38 del 18 settembre 2024 sono pubblicati quelli della Regione Sardegna e Campania. Su *Federalismi.it*, 2024, 29, è pubblicato un dossier sulla sent. Corte cost., n. 192 del 2024, recante le memorie di costituzione e d'intervento nei quattro giudizi delle Regioni Lombardia, Piemonte e Veneto, nonché le memorie d'udienza delle Regioni Puglia e Sardegna.

⁶ A. SPADARO, *La "quadratura del cerchio"... o della sent. cost. n. 192/2024*, in *Dir. Reg.*, 2025, 1.

⁷ Così R. MANFRELLOTTI, *La sent. n. 192 del 2024 della Corte Costituzionale e gli atti amministrativi generali a contenuto normativo*, in *Lecostituzionaliste.it*, 2024.

Tra i molti temi sollevati dal regionalismo asimmetrico e dai suoi tentativi d'attuazione⁸ in Italia, ci si soffermerà qui quello dei rapporti economico-finanziari e fiscali tra centro e periferia. Esso interseca l'attuazione dell'art. 116, comma 3, Cost., per due diversi profili. Il primo è quello degli strumenti di finanziamento dei possibili nuovi spazi di autonomia delle Regioni. Il secondo, invece, ha ad oggetto la possibilità di attribuire alle Regioni ulteriori spazi di autonomia nell'ambito del «coordinamento del sistema tributario», materia presente nell'elenco di cui all'art. 117, comma 3, Cost., dunque potenzialmente oggetto di devoluzione ai sensi dell'art. 116, comma 3, Cost.

Entrambi i profili sollecitano, sia pure per ragioni diverse, interrogativi concernenti i rapporti tra fisco e territorio e, in particolare, sulla capacità delle diverse forme di prelievo fiscale di essere impiegate per articolare un sistema regionalistico capace di coordinare le ragioni dell'autonomia e quelle della solidarietà.

2. Limiti e modalità per l'attribuzione di ulteriore autonomia alle Regioni ordinarie

Preliminare all'esame dei rapporti fiscali e finanziari è l'inquadramento del regionalismo asimmetrico nell'ambito dell'ordinamento costituzionale repubblicano, al fine di comprendere quali siano i limiti e le modalità affinché la differenziazione delle competenze sia legittima e ragionevole.

2.1. I limiti strutturali e modali: la differenziazione delle competenze come strumento del regionalismo cooperativo e solidale

In questa prospettiva il testo dell'art. 116, comma 3, Cost., pur nella sua brevità e problematicità, offre delle indicazioni preziose. La formula «ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia concernenti le materie» suggerisce che alle Regioni non possa essere attribuito l'intero ventaglio di competenze legislative e amministrative di una materia o, addirittura di blocchi di materie o, in estremo limite, di tutte le materie menzionate dal terzo comma dell'art. 116. L'uso dei lemmi «forme» e «condizioni particolari», come la Corte costituzionale puntualmente rileverà nella sent. n. 192 del 2024, di cui si dirà *infra*, indica che l'attribuzione di ulteriori funzioni sia adeguatamente perimetrata e giustificata in ragione di una valutazione del contesto fattuale, sociale ed economico del territorio regionale, al fine di verificare se talune specifiche e limitate funzioni siano meglio allocate a livello regionale sulla base dei principi di sussidiarietà, adeguatezza e differenziazione.

Questa interpretazione si lega anche alla stessa funzione del regionalismo asimmetrico nell'ordinamento costituzionale. Ove l'art. 116, comma 3, fosse interpretato come un mero limite negativo, esterno, nel disegno del regionalismo asimmetrico, la disposizione costituzionale inserirebbe nei rapporti tra centro e autonomie e tra le stesse autonomie un evidente fattore disgregante, in quanto solleciterebbe una competizione tra le Regioni per l'accaparramento del «massimo potere» disponibile. La «regola», in altri termini,

⁸ Come correttamente rileva M. OLIVETTI, *Il regionalismo differenziato alla prova dell'esame parlamentare*, in *Federalismi.it*, 2029, 16, 9, è fuorviante parlare di attuazione e applicazione dell'art. 116, comma 3, Cost. La previsione costituzionale, infatti, è impostata in forma facoltizzante, di talché la mancata devoluzione alle Regioni ordinarie di ulteriori spazi di autonomia non costituisce una «attuazione» della Costituzione nel senso dell'inveramento pratico di una «opzione costituzionale predefinita», che s'impone al legislatore, all'amministrazione e alla magistratura.

imposterebbe il «gioco» nel senso della corsa ad ottenere il maggior numero di attribuzioni possibili, sulla base della falsa equivalenza che la maggiore autonomia costituirebbe una sorta di riconoscimento «per legge» della maggiore qualità del governo regionale, di quella particolare Regione e, in fin dei conti, della stessa comunità regionale, separata e «diversa» da quella nazionale⁹.

Per contro, riconoscere che l'art. 116, comma 3, Cost. presuppone che il perimetro delle competenze debba essere necessariamente limitato equivale a individuare anche un limite «positivo» nella disposizione costituzionale. L'individuazione delle attribuzioni che possono essere devolute necessita di una duplice valutazione. Per un verso, è necessaria la ricognizione del contesto sociale, economico, geografico e demografico del territorio regionale, affinché emerga il legame tra le esigenze specifiche del territorio e le competenze da attribuire a livello decentrato¹⁰. Per altro verso, è necessaria una riflessione sull'attuale organizzazione di quelle competenze, per comprendere se la loro attribuzione alla Regione possa non solo incrociare le esigenze del territorio, ma anche offrire un miglioramento di tipo gestionale, misurabile in termini dei noti parametri di efficacia, efficienza ed economicità delle funzioni pubbliche. Si tratta di un procedimento a due fattori di *input* (la «società» e l'«apparato», volendo semplificare) che non è certo sconosciuto all'ordinamento, essendo al centro di tutte le maggiori funzioni di programmazione, a cominciare dall'art. 10 della l. n. 196 del 2009, sul documento di economia e finanza, per arrivare all'art. 11 del d.lgs. n. 118 del 2011, sul documento tecnico di accompagnamento del bilancio regionale, e infine all'art. 170 TUEL, sul documento unico di programmazione degli enti locali.

Solo in questo modo il regionalismo asimmetrico rimane cooperativo e solidale e non subisce lo «scivolamento» verso il modello «duale» e «competitivo», certamente lontano dai principi fondamentali dell'ordinamento repubblicano¹¹.

In sintesi, dunque, l'adeguata perimetrazione delle ulteriori competenze da attribuire e l'interpretazione del terzo comma come impositivo di vincoli non solo negativi ma anche positivi fa (della possibilità) del regionalismo asimmetrico uno strumento del pluralismo istituzionale cooperativo e solidale, il cui unico profilo latamente competitivo è relegato all'impegno per l'efficientamento della macchina amministrativa.

⁹ Cfr. A. SPADARO, *La "quadratura del cerchio"*, cit., 16.

¹⁰ Sembrano coerenti con questo orientamento le riflessioni di L. ANTONINI, *Il regionalismo differenziato*, Milano, Giuffrè, 2000, 21, il quale osserva che il regionalismo differenziato si basa sulla «presenza di particolarità tali da non poter essere adeguatamente risolte rimanendo all'interno della disciplina generale dettata dallo Stato per la generalità delle Regioni».

¹¹ Sui rischi di abbandono del regionalismo cooperativo e di «passi indietro» verso il modello duale v. A. ANZON DEMMIG, *L'assetto delle potestà legislative e i diversi modelli del regionalismo*, in *Oss. AIC*, 2015.

2.2. Le indicazioni della Corte costituzionale

La prospettiva sopra brevemente tratteggiata è stata assunta a premessa interpretativa dai quattro ricorsi proposti dalle Regioni Puglia, Campania, Toscana e Sardegna avverso la l. n. 86 del 2024 ed è stata fatta propria anche dalla Corte costituzionale nella sent. n. 192 del 2024.

Valorizzando i dati testuali del terzo comma dell'art. 116¹², la sentenza ha affermato che «il regionalismo italiano, nel cui ambito deve inserirsi la differenziazione di cui all'art. 116, terzo comma, Cost., non è un «regionalismo duale» in cui tra una regione e l'altra esistono delle paratie stagne a dividerle. Piuttosto, è un regionalismo cooperativo, che dà ampio risalto al principio di leale collaborazione tra lo Stato e le regioni e che deve concorrere alla attuazione dei principi costituzionali e dei diritti che su di essi si radicano», di talché «la differenziazione contemplata dall'art. 116, terzo comma, Cost., [...] può essere non già un fattore di disgregazione dell'unità nazionale e della coesione sociale, ma uno strumento al servizio del bene comune della società e della tutela dei diritti degli individui e delle formazioni sociali».

La sentenza prosegue osservando che la possibilità di conferire ulteriori competenze soggiace al principio di sussidiarietà, in base al quale il *favor* per il governo di prossimità è temperato dall'obbligo di allocare la funzione al livello «più adeguato», in relazione alla sua natura. In questa prospettiva, la «devoluzione a pacchetto», per così dire, risulta inaccettabile, in quanto «il principio di sussidiarietà opera attraverso un giudizio di adeguatezza» che «non può che riferirsi a specifiche e ben determinate funzioni e non può riguardare intere materie»¹³. Parimenti, il principio di sussidiarietà impedisce che il processo di differenziazione si articoli sulla base di una mera «logica di potere con cui risolvere i conflitti tra diversi soggetti politici, né dipendere da valutazioni meramente politiche»¹⁴.

Tanto comporta un'adeguata valutazione del contesto, sulla base di «un'istruttoria approfondita, suffragata da analisi basate su metodologie condivise, trasparenti e possibilmente validate dal punto di vista scientifico».

Come è stato indicato dalle Regioni ricorrenti, dunque, il ricorso alla differenziazione tra Regioni ordinarie è in tanto legittimo in quanto può essere valutato quale adeguato strumento di attuazione del progetto costituzionale ispirato al principio personalista, inteso a plasmare una struttura pubblica che meglio consente l'esercizio dei diritti e dei doveri costituzionali. In questa prospettiva, tutti gli atti amministrativi e legislativi di cui si compone il processo di attribuzione di ulteriori competenze soggiace, come ogni altro esercizio di pubblico potere, al principio di ragionevolezza, che implica il perseguimento di finalità meritevoli di protezione in base alla costituzione attraverso strumenti proporzionati.

2.3. I limiti tecnici: vincoli esterni ed esigenze di uniformità e omogeneizzazione

¹² «Il tenore letterale della disposizione conferma tale conclusione. Essa, infatti, fa riferimento alle ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia “concernenti le materie”, lasciando intendere che il trasferimento non riguarda le materie ma le singole funzioni concernenti le materie».

¹³ Con la precisazione che la «La funzione è un insieme circoscritto di compiti omogenei affidati dalla norma giuridica ad un potere pubblico e definiti in relazione all'oggetto e/o alla finalità» e che «A ciascuna materia afferisce, invece, una gran quantità di funzioni eterogenee, per alcune delle quali l'attuazione del principio di sussidiarietà potrà portare all'allocatione verso il livello più alto, mentre per altre sarà giustificabile lo spostamento ad un livello più vicino ai cittadini». Questo esito era stato ampiamente anticipato in dottrina. V. M. COSULICH, *Relazione introduttiva*, in AA.VV., *Il regionalismo italiano alla prova delle differenziazioni*, cit., 48; D. MONE, *Autonomia, eguaglianza, livelli essenziali*, in AA.VV., *Il regionalismo italiano alla prova delle differenziazioni*, cit., 68.

¹⁴ Sul principio di sussidiarietà come «stella polare» dell'impianto generale della sent. Corte cost., n. 192 del 2024, v. L. VIOLINI, *Alcune considerazioni sulla sentenza nr. 192/2024 della Corte Costituzionale*, in *Lecostituzionaliste.it*, 2024.

I profili di ordine generali sopra tratteggiati non esauriscono le ragioni ostative al conferimento di ulteriori spazi di autonomia alle Regioni ordinarie.

La Corte costituzionale, nella sent. n. 192 del 2024, ha precisato che, anche se una materia è contemplata dall'art. 116, comma 3, Cost., possono darsi «motivi di ordine giuridico, tecnico o economico» che ne ostacolano il trasferimento e che rendono assai arduo - ancorché non escludibile *a priori* - impostare una ragionevole e convincente giustificazione in punto di rispetto del principio di sussidiarietà. Tali vincoli sono espressamente riscontrati per le materie «commercio con l'estero», «tutela dell'ambiente», «produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia», «porti e aeroporti civili», «grandi reti di trasporto e navigazione», «professioni», «ordinamento della comunicazione» e «norme generali sull'istruzione». Diversi di questi ambiti materiali sono connotati dalla competenza (talvolta esclusiva) dell'Unione europea, che lascia agli Stati membri poteri residuali o, in ogni caso, ampiamente conformati da penetranti vincoli europei. Alcuni di essi, poi, si proiettano su un piano strutturalmente nazionale, in ragione del fenomeno regolato e degli interessi pubblici che gli sono inevitabilmente sottesi. Di conseguenza, essi richiedono una disciplina comune ed omogenea e un costante impegno di interconnessione, uniformazione e garanzia di eguali standard di servizio, di talché poco si attagliano a deleghe di funzioni. Per la Corte costituzionale questo è anzitutto il caso delle materie «porti e aeroporti civili», «grandi reti di trasporto e navigazione» e «norme generali sull'istruzione».

In termini generali, la Corte osserva che in queste materie risulta poco praticabile una delega di funzioni legislative e normative, mentre è possibile il conferimento di funzioni amministrative, sostanzialmente sovrapponibile a forme di decentramento.

2.4. Regionalismo asimmetrico ed efficienza dell'apparato pubblico

Da ultimo, la Corte costituzionale insiste sul tema dell'efficienza dell'allocatione delle funzioni tra i vari livelli di governo. In particolare, la sent. n. 192 rileva che «l'adeguatezza dell'attribuzione della funzione ad un determinato livello territoriale di governo va valutata con riguardo a tre criteri: l'efficacia e l'efficienza nell'allocatione delle funzioni e delle relative risorse, l'equità che la loro distribuzione deve assicurare e la responsabilità dell'autorità pubblica nei confronti delle popolazioni interessate all'esercizio della funzione».

L'efficienza, in questa prospettiva, si misura in riferimento alle modalità di svolgimento della funzione, alle conseguenze che derivano dal trasferimento delle competenze, agli effetti sui bilanci pubblici¹⁵. Essa è, dunque, un criterio fondamentale che consente di verificare se le funzioni (tanto normative quanto di amministrazione attiva) delle materie menzionate dall'art. 116, comma 3, Cost., possano essere effettivamente devolute alle Regioni.

In questo passaggio della sentenza, la Corte elenca le ragioni che possono impedire il trasferimento delle funzioni e quelle che lo possono in qualche modo giustificare. Un catalogo sommario ed esemplificativo in cui, per il primo profilo, rilevano la costruzione di evidenti economie di scala e il rischio di aggravio dei costi d'apparato, la necessità di

¹⁵ Insiste su questo profilo C. BUZZACCHI, *Pluralismo, differenze, sussidiarietà ed eguaglianza: dalla sentenza n. 192 del 2024 il modello per il sistema regionale «differenziato»*, di prossima pubblicazione in *Astrid Rassegna*, 2024, 18, *preprint* in *Giurcost.org*, 2024, 5.

realizzare un coordinamento efficace di molteplici attori distribuiti sul territorio, la possibilità di shock ingestibili dalle strutture territoriali, la possibilità di «effetti di *spill-over* negativi sul territorio di un'altra regione» oppure di regolamentazioni che si traducano in barriere territoriali alla concorrenza o all'unità del mercato, infine la sussistenza di interessi nazionali, «la cui cura non può essere frammentata territorialmente senza compromettere la stessa esistenza di tale comunità, o comunque l'efficienza della funzione». Per l'altro profilo, invece, rileva l'impatto che la migliore conoscenza del territorio potrebbe avere sul perseguimento degli obiettivi delle funzioni pubbliche, anche attraverso il monitoraggio degli effetti, le dinamiche di autocorrezione, il confronto con la società civile, il risparmio di spesa.

3. Il finanziamento degli ulteriori ambiti di autonomia

Perimetrazione delle competenze da attribuire; legame con le esigenze del territorio; conciliabilità con i vincoli europei e internazionali e con la cura di interessi unitari nazionali; compatibilità con l'ambito ottimale (o obbligato: si pensi alle funzioni di sicurezza e protezione civile) di esercizio delle funzioni tanto amministrative quanto normative; protezione del mercato e della concorrenza da effetti di deterioramento, equo bilanciamento dei pesi sociali che gravano sui territori e sulle comunità locali (quello che la sentenza chiama «effetto *spill-over*»); efficienza dell'allocazione delle funzioni; garanzia dei livelli essenziali delle prestazioni; pregio finanziario o, al limite, equivalenza e tollerabilità degli effetti finanziari della devoluzione. Queste, in sintesi estrema, sono le coordinate che la Corte costituzionale ha tratto dai principi costituzionali per una differenziazione delle competenze regionali compatibile con la Costituzione.

3.1. Il modello di finanziamento delle funzioni devolute secondo la l. n. 86 del 2024

È a fronte di queste coordinate che si può valutare il modello di finanziamento delle funzioni devolute proposto dalla l. n. 86 del 2024.

Le disposizioni rilevanti si trovano agli artt. 5, 8 e 9 della legge. In particolare, l'art. 5 prevede che l'intesa tra lo Stato e la Regione stabilisca i criteri per l'individuazione delle risorse finanziarie, umane e strumentali per lo svolgimento delle funzioni conferite e che il finanziamento intervenga attraverso compartecipazioni al gettito di uno o più tributi erariali maturato nel territorio regionale.

Il successivo art. 8 disciplina i meccanismi di «monitoraggio», prevedendo una verifica annuale dell'allineamento tra i fabbisogni di spesa e il gettito dei tributi compartecipati, in ragione dell'andamento del ciclo economico e delle variazioni dei fabbisogni, così da consentire l'eventuale variazione delle aliquote di compartecipazione. Infine, l'art. 9 della legge reca la clausola d'invarianza finanziaria, relativa non soltanto alla l. n. 86 del 2024 ma prospetticamente estesa anche alle future intese.

Come è emerso anche dalle difese delle Regioni ricorrenti innanzi la Corte costituzionale, questo modello ha poggiato il meccanismo di differenziazione sopra uno solo tra i canali di finanziamento delle funzioni pubbliche previsti dall'art. 119 Cost., ove si prevede che gli enti territoriali siano finanziati non solo da «compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio», ma anche da «tributi ed entrate propri», da un «fondo

perequativo senza vincoli di destinazione» per i territori con minore capacità fiscale per abitante, infine da risorse aggiuntive per gli interventi di coesione, solidarietà e sviluppo territoriale.

Evidente la distonia rispetto a quanto previsto dalla l. n. 42 del 2009, legge quadro sul federalismo fiscale, ove pure si prevede il concorso di più fonti di finanziamento. In particolare, l'art. 8 della l. n. 42 del 2009 prevede che le funzioni connesse alla garanzia dei LEP rimessi alla responsabilità delle Regioni siano finanziate attraverso la compartecipazione al gettito erariale di uno o più tributi. L'aliquota di compartecipazione deve essere fissata al livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il finanziamento dei LEP «in una sola regione», ovvero quella che presenta la maggiore capacità fiscale relativa al tributo compartecipato o, per meglio dire, il minore rapporto tra spesa e gettito erariale compartecipato. Nelle altre Regioni, ove il gettito tributario sulla base dell'aliquota prefissata sarebbe insufficiente alla copertura dei LEP, esso dovrebbe essere integrato dalle quote del fondo perequativo¹⁶.

In sintesi: mentre la legge n. 86 del 2024 si affida integralmente alla compartecipazione del tributo erariale, la legge n. 42 del 2009 prevede, sì, la compartecipazione al gettito erariale, ma in misura più limitata e integrata dall'intervento solidaristico del fondo perequativo¹⁷. Tale circostanza è rilevante anche in ragione del fatto che il completamento del federalismo fiscale regionale e provinciale secondo le previsioni della l. n. 42 del 2009 costituisce uno degli obiettivi del PNRR¹⁸, circostanza che ha sollecitato dubbi di compatibilità tra la legge n. 86 e il Dispositivo di ripresa e resilienza e i suoi provvedimenti applicativi.

3.2. Il dibattito nel giudizio costituzionale e le risposte della Corte

Il tema è stato affrontato nel giudizio costituzionale da una pluralità di punti differenti. Le Regioni Toscana e Campania hanno a tal proposito lamentato che il quadro normativo di attribuzione di nuove competenze alle Regioni avrebbe determinato un *vulnus* alla coesione territoriale (specie nella garanzia dei LEP) e avrebbe determinato forti criticità nelle relazioni fiscali tra i diversi livelli di governo, con ciò determinando un contrasto con gli obiettivi generali del PNRR. La Regione Puglia, invece, ha insistito sulla diversità dei canali di finanziamento delle funzioni regionali e sul diverso impiego della compartecipazione al gettito erariale: adeguatamente perimetrato e integrato dal fondo perequativo secondo la legge n. 42; totalizzante nell'impianto della legge n. 86. L'Avvocatura dello Stato, nelle memorie difensive, ha invece escluso una distonia tra la

¹⁶ Il meccanismo è illustrato in F. GALLO, *Costituzione, federalismo fiscale e autonomia differenziata*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2024, 2, 425 sg.: «quanto al finanziamento dei servizi essenziali [...] le aliquote dei tributi e delle compartecipazioni di fonte statale destinati a tale finanziamento dovrebbero essere determinate dallo Stato stesso al livello minimo sufficiente ad assicurare con il relativo gettito alle Regioni la piena copertura del fabbisogno corrispondente, appunto, ai livelli essenziali di detti servizi e funzioni valutati in una sola Regione (la più ricca). La conseguenza dell'applicazione di tale sistema sarebbe, evidentemente, che il ricorso al fondo di perequazione è precluso alla Regione più ricca e resta limitato alla copertura delle differenze a favore delle altre Regioni che, essendo meno ricche, hanno un gettito insufficiente». V. anche M. BORDIGNON - L. RIZZO - G. TURATI, *L'autonomia differenziata*, in AA.VV., *La finanza pubblica italiana. Rapporto 2022-2023*, a cura di M. Baldini, M. D'Antoni, C. Mazzafferro, L. Rizzo, S. Toso, Bologna, Il Mulino, 2023, 311.

¹⁷ Cfr. D. PAPPANO, *Profili finanziari dell'autonomia differenziata: criticità connesse alla definizione dei c.d. Lep e ai meccanismi di finanziamento delle funzioni trasferite*, in *Dir. dell'Econ.*, 2023, 2, 347 sg.

¹⁸ Si fa riferimento alla Missione 1 - Componente 1, «riforme relative al sostegno finanziario non rimborsabile», Riforma 1.14 - Riforma del quadro fiscale subnazionale, M1C1 - 119 e M1C1 - 120.

legge n. 86, l'originario modello di federalismo fiscale e, di conseguenza, gli obiettivi del PNRR.

La Corte costituzionale, seppure con rilevanti precisazioni, ha recepito le considerazioni dell'Avvocatura dello Stato. Per un verso, infatti, la Corte ha rivolto un grave monito al legislatore circa l'improcrastinabilità dell'istituzione del fondo perequativo previsto dall'art. 15 del d.lgs. n. 68 del 2011, anche in ragione del fatto che la «punta avanzata del regionalismo» (la differenziazione delle regioni ordinarie) non può avere svolgimento finché rimanga «inattuato quel modello di federalismo fiscale “cooperativo”» che necessita del fondo perequativo¹⁹. Per altro verso, ha osservato che il progetto di federalismo fiscale di cui alla legge n. 42, recepito nel PNRR, si pone nella prospettiva dell'abbandono della «finanza regionale a carattere derivato» in favore della «fiscalizzazione dei trasferimenti statali che ancora residuano nelle materie regionali», adeguatamente sostenuta dall'istituzione del fondo perequativo, concludendo nel senso che la legge n. 86 «già si colloca nella prospettiva qui sollecitata»²⁰.

Sulla base di queste considerazioni, le censure rivolte all'art. 5 della l. n. 86 del 2024 sono state ritenute infondate. Per contro, l'art. 8, comma 2, è comunque caduto sotto la scure della Corte, sulla base di un *iter* argomentativo più complesso.

La Corte rammenta che, sulla base di un'interpretazione conforme a Costituzione, la regola dell'invarianza finanziaria di cui all'art. 9 si applica solamente “a valle” dell'attività di ricognizione e adeguato finanziamento dei LEP. Premesso (logicamente e giuridicamente) l'integrale finanziamento dei LEP, la Corte osserva che la devoluzione deve avvenire «a costo zero», tanto che la funzione da devolvere sia meramente regolatoria quanto che sia di amministrazione attiva «minuta» o «costosa». La nuova allocazione delle funzioni, dunque, deve essere così efficiente da liberare quantomeno le risorse necessarie per il mantenimento dell'apparato statale nel settore oggetto di conferimento e per sostenere i costi di monitoraggio²¹. In questa prospettiva ritorna con forza il tema dell'efficienza come criterio centrale nelle operazioni di differenziazione. La sent. n. 192 del 2024, infatti, afferma che:

- il trasferimento di risorse non può essere determinato sulla scorta della spesa storica, in quanto quel criterio è *ex se* inefficiente;
- la devoluzione delle funzioni deve rispettare il «quadro generale della finanza pubblica» e i vincoli di bilancio europei e deve poter reggere alle fluttuazioni del ciclo economico;
- le future, eventuali, leggi di differenziazione «potranno essere sindacate da questa Corte, quanto al rispetto dei criteri sopra enunciati».

Ciò detto, l'elemento di frizione coi principi costituzionali è stato rinvenuto dalla Corte nel fatto che l'art. 8, comma 2, della l. n. 86 del 2024 «fa riferimento alla variazione dei “fabbisogni di spesa” come fondamento di una possibile modifica delle aliquote di

¹⁹ Cfr. G. RIVOSECCHI, *Regioni, finanza, livelli essenziali e principio democratico*, in *Lecostituzionaliste.it*, 2024, il quale definisce l'operatività del fondo perequativo «esigenza irrinunciabile» del federalismo fiscale. In proposito v. A. PATRONI GRIFFI, *Regionalismo differenziato*, in *Dig. Disc. Pubbl. - Aggiornamento*, Torino, UTET - Wolters Kluwer, 2021, 322, rileva l'esistenza di un «rapporto logico che è anche temporale» tra l'attuazione integrale dell'art. 119 Cost., con l'entrata a regime del fondo perequativo, e l'avvio del regionalismo asimmetrico.

²⁰ Le altre doglianze relative al PNRR sono state ritenute inammissibili, in quanto «Le ricorrenti si limitano ad ipotizzare che le norme impugnate pregiudichino l'accesso ai fondi del PNRR, con conseguente calo di risorse per le regioni, che rientrano fra i soggetti attuatori del Piano. Tale argomentazione presenta un alto tasso di ipoteticità e, comunque, non indica alcuna competenza regionale lesa né, tantomeno, illustra il condizionamento che la violazione dell'art. 117, primo comma, Cost. produrrebbe sulle prerogative costituzionali regionali».

²¹ La Corte precisa che un aumento dei costi è teoricamente possibile solamente in caso di conferimento contestuale di un certo numero di funzioni: «Se l'intesa ha ad oggetto più funzioni, l'invarianza finanziaria andrà valutata rispetto al complesso delle funzioni trasferite». In altri termini, il maggiore risparmio nello svolgimento di una funzione potrà compensare il maggior costo generato da un'altra.

compartecipazione già definite nelle intese, ai sensi dell'art. 5, comma 2, della legge impugnata». Di conseguenza, la norma consentirebbe un intervento di aggiustamento delle risorse destinate alla Regione non sulla base dei costi *standard*, bensì della spesa storica e, ad avviso della Corte, implicherebbe quantomeno la possibilità che anche la prima determinazione delle risorse da trasferire potrebbe essere parametrata alla spesa storica ed essere, dunque, inefficiente.

In conclusione, ad avviso della Corte il trasferimento delle funzioni può avvenire solo a seguito della determinazione dei relativi costi *standard*. La Corte ha così sostanzialmente manipolato anche l'art. 4, comma 1, della legge n. 86. Ivi si prevede che il trasferimento delle funzioni concernenti materie o ambiti di materie riferibili ai LEP debba essere preceduto dalla «determinazione dei medesimi LEP e dei relativi costi e fabbisogni *standard*». La norma è stata oggetto di un espresso intervento manipolativo della Corte, che ha sostituito la formula «materie o ambiti di materie riferibili ai LEP» con «specifiche funzioni riferibili ai LEP». Sulla base di quanto sopra illustrato, però, va registrata una seconda modifica, appunto ispirata al criterio dell'efficienza dell'agire amministrativo: la determinazione dei costi *standard* è evidentemente necessaria per il trasferimento di qualsivoglia funzione amministrativa, anche eventualmente non correlata ai LEP²². Riportato al profilo fiscale e di finanza pubblica, la Corte conclude nel senso che «La previsione di una compartecipazione calibrata solo sul criterio della spesa storica si dimostra irragionevole e viola l'art. 97, secondo comma, Cost., dal momento che esso può cristallizzare anche la spesa derivante dall'eventuale inefficienza insita nella funzione come esercitata al momento dell'intesa».

Il finanziamento delle funzioni da devolvere, dunque, richiede il conseguimento di un difficile equilibrio tra tutti gli interessi rilevanti: garanzia dei livelli essenziali delle prestazioni; efficienza della spesa, responsabilità e responsabilizzazione della classe politica e amministrativa territoriale.

La Corte, però, avendo ritenuto legittima l'attivazione del solo canale di finanziamento della compartecipazione al gettito, ha sostanzialmente limitato la responsabilità della Regione alla fase di pianificazione²³ e a quella di gestione delle funzioni devolute. Rimane all'esterno della responsabilità regionale il profilo del reperimento delle risorse per il finanziamento delle funzioni devolute, per le quali le Regioni non sono chiamate ad attingere a tributi o entrate «proprie»²⁴.

²² La Corte precisa che il criterio dei costi *standard* non è costituzionalmente imposto, potendo essere sostituito da «altro analogo criterio basato sulla gestione efficiente». Purché, ovviamente, non si retroceda al criterio inefficiente della spesa storica.

²³ Responsabilità, questa, condivisa con lo Stato.

²⁴ La definizione del perimetro dei «tributi propri» regionali ha sollecitato un ampio dibattito dottrinario e giurisprudenziale (lo ricostruisce F. PUZZO, *Il federalismo fiscale. L'esperienza italiana e spagnola nella prospettiva comunitaria*, Milano, Giuffrè, 2002, 15 sgg.). La dottrina più risalente distingueva anzitutto tra la potestà normativa tributaria delle Regioni e la semplice potestà di imposizione, qualificata come attività amministrativa (cfr. M.S. GIANNINI, *Sulla potestà normativa in materia tributaria delle Regioni*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1949, LII, 1224). Quanto ai «tributi propri», S. CASSESE, *Il finanziamento delle Regioni: aspetti costituzionali*, in *Riv. Int. Sc. Soc.*, 1966, 1, 8 sgg., riconduceva ai «tributi propri» tutti quelli di cui la Regione fosse beneficiaria. A. BERLIERI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Jus*, 1958, 346, qualificava tributi propri quelli istituiti dalla Regione secondo «schemi prestabiliti dalle leggi statali». La giurisprudenza costituzionale si è assestata nel senso i tributi propri sono quelli istituiti per effetto di fonti regionali - cfr. G. FRANSONI - G. DELLA CANANEA, *Art. 119*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, Torino, UTET, 2006 (agg. 2024). E. DE MITA, *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Milano, Giuffrè, 2009, 14, allarga la prospettiva d'esame per osservare che, in linea di principio, le Regioni hanno nella materia tributaria gli stessi poteri che hanno nella materia finanziaria in generale, salvo prendere atto dell'intervento della Corte costituzionale che, sin dalla sent. n. 37 del 2004, ha fortemente limitato la potestà tributaria delle Regioni, la quale era

In questa prospettiva, peraltro, la storia della gestione delle compartecipazioni al gettito fornisce dati fortemente critici. È stato infatti notato²⁵ che le Regioni a statuto speciale, che godono ampiamente di compartecipazioni al gettito erariale, mostrano una tendenza costante a «consumare» interamente le risorse di loro spettanza, senza mai generare un *surplus* da destinare alla riduzione complessiva della spesa. Il rischio, dunque, è che il paradigma dell'efficienza venga interamente rovesciato, con l'identificazione a monte delle risorse da trasferire e il loro impiego sostanzialmente forfetario²⁶.

3.3. Regioni a minore capacità fiscale per abitante e perequazione

L'opzione per la compartecipazione al gettito determina dunque una limitazione della responsabilità delle Regioni quanto alla sfera del finanziamento della funzione devoluta. C'è, però, un secondo profilo di particolare criticità, dovuto all'effetto di discriminazione tra Regioni con maggiore o minore capacità fiscale.

In proposito sono significative due simulazioni concernenti l'ipotesi di devoluzione di «funzioni costose» (per usare la terminologia della sent. n. 192)²⁷.

Nella prima ipotesi è stata immaginata la devoluzione delle funzioni relative alla spesa per l'istruzione e a quella per la mobilità e il loro finanziamento tramite compartecipazione al gettito IRPEF. Si è infine valutato l'andamento dinamico della spesa e del gettito erariale nel decennio 2011-2019. I dati hanno mostrato che «nel 2011 sarebbe stata necessaria una compartecipazione all'Irpef del 15,7% della Lombardia (la regione più ricca) per poi via via salire nelle altre regioni, fino al 61,9% necessario in Calabria»²⁸.

destinata a rimanere sospesa finché non intervenga una legge di cornice che arrivi a «determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali». V. anche R. DI MARIA, *La nozione di "tributo proprio", anche alla luce della più recente giurisprudenza costituzionale*, in AA.VV., *Quali prospettive per il federalismo fiscale*, a cura di G. Campanelli, Torino, Giappichelli, 2011, 231 sgg.

Sulla sent. n. 37 del 2004 cfr. M. BARBERO, *Dalla Corte costituzionale un «vademezum» per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*, in *Federalismi.it*, 2004, 5, 1 sgg.; G. BIZIOLI, *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale*, in *Giur. Cost.*, 2004, 1, 550 sgg. Per una ricostruzione generale v. L. ANTONINI, *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 2004, 3, 400 sgg. Sul rapporto tra la l. n. 42 del 2009 e la giurisprudenza costituzionale sui tributi propri v. V. FICARI, *Conclusioni: il cammino dei tributi propri verso i decreti legislativi delegati*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 1, 89 sgg. Sulla giurisprudenza costituzionale sui «tributi propri» e sui «tributi propri derivati» e la potestà tributaria regionale v. anche F. PICCIAREDDA, *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 10, 919 sgg.; S. LA PORTA, *Una sola materia (il sistema tributario), due legislazioni esclusive. brevi riflessioni sul concetto di "tributi propri" regionali*, in *Riv. AIC*, 2012, 2.

²⁵ D.B. SILIPO, *Gli effetti dell'autonomia differenziata sulla sostenibilità del debito pubblico italiano*, in *Regional Economy*, 2023, 7(1), 3.

²⁶ In proposito nota F. GALLO, *Costituzione, federalismo fiscale e autonomia differenziata*, cit., 421 sgg., che «Gli studi sia teorici che empirici ci dicono [...] che solo i tributi propri, dotati di un ampio margine di manovrabilità rispetto ai trasferimenti e alle compartecipazioni, potrebbero garantire un altrettanto effettivo collegamento tra la responsabilità della tassazione e quella della spesa locale e, quindi, un'autonomia politica dell'ente territoriale intesa, come la intende l'art. 5 della Costituzione, quale libertà di svolgere proprie politiche nel ristretto ambito delle proprie competenze». In questo senso v. anche M. BORDIGNON - F. NERI - C. ORLANDO - G. TURATI, *Autonomia differenziata senza autonomia fiscale?*, in *OCPI*, 2023, 10: «Il disegno di legge del ministro Calderoli parla vagamente di «compartecipazioni a uno o più tributi erariali» come fonte di finanziamento principale delle nuove spese devolute, ma non sembra esservi coscienza dei possibili effetti distorsivi derivanti dall'attribuire forti competenze di spesa ad un ente territoriale senza introdurre allo stesso tempo meccanismi di responsabilizzazione su questa spesa».

²⁷ Il tema è stato oggetto d'esame nella memoria della Regione Puglia innanzi alla Corte costituzionale (per la quale v. nota 5), con riferimenti bibliografici impiegati anche nel presente atto.

²⁸ M. BORDIGNON - L. RIZZO - G. TURATI, *L'autonomia differenziata*, cit., 303 sgg.

Una seconda simulazione ha esaminato i costi delle funzioni in materia di istruzione²⁹. Anche in questo caso, ipotizzando la compartecipazione del solo gettito IRPEF, l'aliquota di compartecipazione necessaria per finanziare la nuova spesa regionale varia dal 16% per la Regione Lombardia al 60% della Regione Calabria. Si tratta di dati ampiamente convergenti, che dimostrano un divario significativo nelle aliquote necessarie per finanziare «funzioni costose» e sollecitano dubbi sull'effettiva praticabilità del finanziamento tramite la sola compartecipazione al gettito. Nell'ambito delle negoziazioni istituzionali, è evidentemente molto più complicato per lo Stato acconsentire a una compartecipazione così elevata in favore della Regione. In termini relativi, poi, è evidente che il gettito erariale costituisce un limite invalicabile, di talché le Regioni che hanno minore capacità fiscale possono logicamente e giuridicamente ottenere nuove funzioni finché il gettito erariale regionale risulti sufficiente. Questo limite dipende dalla capacità fiscale per abitante. In base ai dati della simulazione sopra citata, la Regione Lombardia potrebbe ottenere la devoluzione di un numero molto più ampio di funzioni (e di funzioni «costose») rispetto alla Regione Calabria.

Il gettito fiscale e, dunque, la capacità fiscale per abitante costituiscono il fattore limitativo ultimo per l'ottenimento di ulteriori funzioni *ex art.* 116, comma 3, Cost. Esso, però, non pare poter fondare una ragionevole e legittima distinzione tra le Regioni. Ai sensi dell'art. 119 Cost., infatti, la capacità fiscale per abitante non è elemento di (dis)valore e/o sintomo di affidabilità finanziaria e/o di maggiore efficienza nella gestione della spesa o ancora di capacità di conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica. Al contrario, ai termini del comma 3, la minore capacità fiscale rende i «territori» che ne sono afflitti destinatari dell'intervento di solidarietà dello Stato attraverso il fondo perequativo.

La Corte costituzionale ha vagliato questo profilo, ma lo ha ritenuto irrilevante, sia perché la censura sarebbe stata in contraddizione con «l'evocazione dell'utilizzo dei tributi propri, che pure sfavorirebbero le regioni con minore capacità fiscale», sia perché il collegamento «con la ricchezza del territorio non è una scelta «discriminatoria» dell'art. 5, comma 2, in quanto il principio di territorialità risulta dall'art. 119, secondo comma, Cost. (in relazione ai tributi propri e alle compartecipazioni)».

Si tratta di considerazioni che si espongono a critica, sia per quanto concerne il richiamo alle «entrate proprie», sia per quanto concerne l'impiego del fondo perequativo.

Per quanto concerne il primo profilo, la Corte afferma che l'impiego di entrate aggiuntive avrebbe comportato «un inasprimento degli oneri tributari e, dunque, un maggior costo». A ben vedere, però, se si accetta la premessa che una funzione è devoluta in condizioni «ottimali» di efficienza (e cioè previa definizione di costi e fabbisogni standard nonché previa valutazione prognostica di maggiore efficienza dell'allocazione territoriale), l'uso di risorse proprie non determina alcun inasprimento degli oneri tributari né alcun maggior costo: come vasi comunicanti, infatti, i risparmi di spesa (che si possono dare per presupposti) potrebbero essere impiegati per alleggerire altri oneri tributari il cui gettito è destinato all'erario. Più che di ordine teorico e connessi ai limiti e alle modalità costituzionalmente imposte per la differenziazione delle competenze autonomia, le difficoltà sarebbero di ordine pratico, alla luce delle complicazioni che ostacolerebbero il rifluire delle risorse risparmiate nel bilancio dello Stato e la riduzione della tassazione centrale.

²⁹ L. RIZZO - R. SECOMANDI, *Effetti finanziari delle richieste di autonomia regionale: prime simulazioni*, 2019, SIEP Working paper n. 744, 9 sgg. e tab. 5.

Quanto al fondo perequativo, il tema emerge con maggiore nitore. I dati economici mostrano un limite nell'accesso alle funzioni differenziate derivante dalla capacità fiscale per abitante della Regione. In tal caso, l'esclusione in via generale dell'intervento sussidiario del fondo perequativo equivale a cristallizzare in punto di diritto una sperequazione sociale e territoriale in via di fatto che, ai sensi dell'art. 119 Cost., proprio il fondo perequativo è chiamato a rimuovere³⁰.

La sent. n. 192 del 2024, nel sostenere che «anche le regioni svantaggiate possono chiedere un'intesa» pur in mancanza dell'intervento suppletivo del fondo perequativo, si è lanciata dunque in un'affermazione arrischiata, che regge solamente se si dà per scontato che, in ragione dei limiti generali posti alla differenziazione, la devoluzione di funzioni «costose» è estremamente problematica e di difficilissima attuazione. In altri termini, la Corte riconosce la formale possibilità di devolvere funzioni «regolatorie», «minute» o «costose», ma nella sostanza la prassi politico-istituzionale dovrebbe sostanzialmente limitarsi alle prime due categorie.

Va peraltro osservato che tra le diverse opzioni di base (tributi propri, compartecipazione al gettito e trasferimenti erariali) ne esiste una «mediana» che non è stata discussa nell'ambito del giudizio costituzionale: la c.d. riserva d'aliquota. Come nella compartecipazione, l'effetto della riserva d'aliquota sarebbe ancora quello di drenare parte del gettito tributario da un livello di governo all'altro, ma sarebbe comunque chiamata in causa la responsabilità tributaria dell'ente impositore, al quale spettano margini di manovra nella determinazione dell'aliquota³¹. Va peraltro osservato che questo strumento non assicurerebbe automaticamente l'invarianza della pressione fiscale, come richiesto dalla Corte costituzionale.

3.4. I residui fiscali

L'opzione per un finanziamento esclusivo delle nuove funzioni devolute attraverso la compartecipazione al reddito sollecita alcune riflessioni concernenti il tema dei c.d. «residui fiscali»³². In tesi³³, sarebbe predicabile un collegamento tra l'ambito d'autonomia di una comunità locale e la prerogativa dell'ente che ne è rappresentativo di disporre del gettito fiscale prodotto sul territorio. L'autonomia economico-finanziaria, dunque, non sarebbe

³⁰ La sent. n. 192 affronta solo in parte la questione. Nel capoverso appena precedente al par. 23.3. de *Considerato in diritto*, infatti, la Corte dichiara di voler esaminare «censure relative all'esclusione degli altri due “canali” di finanziamento ordinario, previsti dall'art. 119 Cost. (tributi propri e fondo perequativo)», ma in realtà si misura solo con il primo tema, evocando il rischio di maggiori oneri fiscali dell'uso di risorse proprie. Al fondo perequativo è dedicato invece il par. 23.3, ma, come già accennato, il tema è esaminato nell'ambito del finanziamento generale delle funzioni ordinarie, non in quello del finanziamento delle forme di maggiore autonomia.

³¹ A. FILIPPETTI - F. TUZI, *La finanza regionale e il lento percorso verso l'autonomia*, in *It. Papers on Federalism*, 2020, 1, 19. Sul sistema della riserva d'aliquota e la necessità di margini d'intervento delle Regioni v. L. ANTONINI, *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, cit., 400.

³² Il tema è stato oggetto di dibattito nel giudizio costituzionale definito dalla sent. n. 192 del 2024. La Regione Sardegna ha intessuto un motivo di ricorso sul punto, richiamando la sent. n. 69 del 2016 (su cui v. *infra*). Le memorie dello Stato hanno invece negato che il meccanismo di finanziamento della l. n. 86 del 2024 sia costruito sul concetto del residuo fiscale, che non sarebbe evocato in alcun modo dalla legge. Anche la Regione Puglia ha dedotto sul punto nella sua memoria, per profili che saranno in parte ripresi nei paragrafi che seguono.

³³ Oggetto di ampio dibattito pubblico. Sia sufficiente rinviare al resoconto stenografico della seduta d'Aula del Senato n. 183 del 24 aprile 2024, n. 145 del 16 gennaio 2024 e n. 221 del 18 settembre 2024, nonché gli articoli *Residui fiscali e Mezzogiorno: una questione aperta nel mare del debito pubblico*, sulla *Gazzetta del Mezzogiorno* del 19 agosto 2024 e *Residui fiscali più trasparenti: così si può migliorare il dibattito sulle autonomie*, su *Repubblica.it* del 14 settembre 2024.

sufficientemente protetta dalla mera disponibilità delle risorse sufficienti al finanziamento delle funzioni attribuite dalla Costituzione e dalla legge, né dalla possibilità di esercitare, in uno spazio giuridico-economico minimamente garantito, la potestà tributaria. Sarebbe invece necessaria l'effettiva disponibilità, nelle mani dell'ente territoriale, di una parte rilevante della ricchezza prodotta dal territorio e drenata dal fisco.

Si tratta di una ricostruzione che si espone a diverse considerazioni critiche.

In primo luogo, l'art. 119 comma 4, Cost. costruisce l'autonomia economico-finanziaria delle Regioni proprio sulla capacità di far fronte alle funzioni attribuite³⁴. La lotta per le compartecipazioni al reddito inverte la prospettiva: il nucleo dell'autonomia non sta nel ventaglio di funzioni pubbliche attribuite, bensì nella «quantità» di risorse a disposizione, quale che ne sia l'impiego possibile³⁵.

Per la stessa ragione, la logica delle compartecipazioni espone il sistema allo scivolamento verso una logica competitiva estranea al modello di regionalismo solidale che abbiamo già illustrato. Come si è già avuto modo di osservare, la sent. n. 192 ha riconosciuto che un elemento di competizione tra i sistemi regionali è positivo, quando esso è incentrato sulle scelte delle migliori politiche per il conseguimento degli obiettivi, producendo anche una sorta di esternalità positiva nel senso di «giovare a innalzare la qualità delle prestazioni pubbliche». Questa competizione, però, non può orientarsi nel senso della lotta all'accaparramento di risorse purché sia, che presenta un chiaro tratto antisolidaristico, inteso a evitare che le ritenute «risorse di un territorio» possano essere impiegate a vantaggio di altri.

In questo senso, del resto, si è espressa anche la giurisprudenza costituzionale. Nella sent. n. 69 del 2016, infatti, la Corte costituzionale ha escluso che l'art. 119 Cost. imponga un equilibrio tra prelievo fiscale e suo impiego nel territorio di provenienza, atteso che «il criterio del residuo fiscale [...] non è parametro normativo riconducibile all'art. 119 Cost., bensì un concetto utilizzato nel tentativo, storicamente ricorrente tra gli studiosi della finanza pubblica, di individuare l'ottimale ripartizione territoriale delle risorse ottenute attraverso l'imposizione fiscale».

La sentenza prosegue osservando che l'ordinamento repubblicano accosta un sistema di riscossione delle entrate tributarie accentrato a un sistema istituzionale policentrico e che tale circostanza aggrava le difficoltà, già notevolissime, di elaborare criteri validi per verificare la relazione tra origine del gettito fiscale e localizzazione del suo impiego.

Queste considerazioni trovano eco nei lavori parlamentari. Già nel 2017 l'Ufficio Parlamentare di Bilancio, per il tramite del suo Presidente segnalava in audizione alla Camera dei deputati la difficoltà di impostare politiche pubbliche ipotizzando meccanismi perequativi sulla base dei residui fiscali, in ragione della difficoltà di individuare criteri per la «regionalizzazione» della spesa pubblica³⁶. L'audizione segnalava che i residui fiscali di un territorio sono dati dalla somma dei residui fiscali degli individui che vi risiedono. Il dato deriva anche dai gruppi sociali che risiedono in una certa area (l'UPB faceva il caso degli anziani titolari di pensione o quello opposto di fasce sociali maggiormente agiate che, in un sistema fiscale progressivo, sopportano un maggiore carico fiscale). L'audizione osservava in termini inequivocabili che «non sono i territori in quanto tali a sopportare le imposte e a beneficiare della spesa pubblica, ma gli individui che vi risiedono». Di conseguenza, la

³⁴ Cfr., tra le tante, Corte cost., sentt. n. 22 del 2012, n. 82 del 2012, n. 188 del 2015; n. 151 del 2016, oltre alla n. 192 del 2024.

³⁵ Cfr. M. BENVENUTI, *La dimensione finanziaria delle differenziazioni territoriali*, in *Riv. "Gruppo di Pisa"*, 2021, 2, 230.

³⁶ *Audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio in merito alla distribuzione territoriale delle risorse pubbliche per aree regionali*, Camera dei deputati, Commissione V (Bilancio, Tesoro e Programmazione), 22 novembre 2017.

prospettiva dovrebbe essere capovolta: la sfida di ordinamenti policentrici è quella di far sì che individui che versano nelle medesime condizioni sociali possano avere il medesimo «residuo fiscale» ovunque risiedano e abbiano il centro dei loro interessi personali, familiari e professionali.

L'UPB, in questo modo, riprendeva il classico studio sui problemi del federalismo fiscale di J.M. Buchanan, il quale aveva coniato il concetto di *fiscal balance*, rappresentando l'esigenza che, in un ordinamento federale, le istituzioni devono tendere a un equilibrio tale che l'ammontare di reddito disponibile per il contribuente al netto della tassazione sia equivalente in tutti i territori di un ordinamento federale³⁷. Il residuo fiscale di un territorio, dunque, è un dato dovuto alla maggiore o minore concentrazione di cittadini con redditi elevati o relativamente più bassi e non è indicatore di sperequazione nelle politiche pubbliche. O, per meglio dire, non lo è nel senso che si possa affermare che la produzione di residuo fiscale «verticale» (nei rapporti tra articolazioni locali, Regioni e Stato) comporti uno svantaggio per il territorio. Al contrario, il principio di eguaglianza impone di garantire eguali condizioni al cittadino in ogni parte del territorio nazionale. Di più: i principi di solidarietà, eguaglianza e perequazione (artt. 2, 3 e 119 Cost.) impongono all'ordinamento di farsi carico dei territori che, proprio in quanto presentano concentrazioni di popolazione meno agiata, hanno bisogno di interventi di coesione e sviluppo³⁸.

L'atra criticità che si incontra nel tentativo di impiegare la concettualità del residuo fiscale nella costruzione delle politiche pubbliche sta nella «regionalizzazione» della spesa pubblica. L'incrocio dei due dati, infatti, dovrebbe ipoteticamente dimostrare una sperequazione tra il carico fiscale di un territorio e la spesa pubblica di cui esso s'avvantaggia.

Per un verso, però, gli enti territoriali rappresentano solo un terzo della spesa pubblica nazionale³⁹. Quanto a quella statale, metodologie diverse portano a esiti che possono essere sensibilmente diversi. In proposito, uno studio recente ha messo a confronto dati e metodologie impiegati dal Sistema dei Conti Pubblici Territoriali (CPT) presso l'Agenzia per la Coesione Territoriale⁴⁰ e dalla Ragioneria Generale dello Stato⁴¹. Si è osservato che RGS definisce la spesa regionalizzata sulla base della ripartizione territoriale dei pagamenti del bilancio dello Stato risultanti dal Rendiconto Generale, tenendo conto dei dati analitici disponibili sui sistemi informativi della Ragioneria, a cominciare dai mandati di pagamento. Per contro, il sistema CPT esamina i flussi finanziari dell'intero operatore pubblico, aggregando sotto la voce «Settore Pubblico Allargato (SPA)» anche i flussi finanziari di altri

³⁷ J.M. BUCHANAN, *Federalism and Fiscal Equity*, in *The Am. Econ. Review*, 1950, Vol. 40, 4, 583-599. V. spec. 589: «If the fiscal balance for equals is not made equivalent for all areas of the economy, a considerable distortion of resources from the allocation arising as a result of economic criteria alone might result. The whole fiscal structure should be as neutral as is possible in a geographic sense. An individual should have the assurance that wherever he should desire to reside in the nation, the over-all fiscal treatment which he receives will be approximately the same». V. anche S. VILLANI, *Regionalismo fiscale differenziato. I privilegi dell'autonomia e i problemi del Mezzogiorno*, in *Riv. Ec. Mezzogiorno*, 2019, 3-4, 964: «Nella logica del sistema proposto dal Buchanan, il residuo fiscale costituisce il parametro in base al quale valutare l'efficacia dell'attività redistributiva svolta dall'operatore pubblico. In base al principio di equità orizzontale (individui uguali devono essere trattati allo stesso modo), l'attività pubblica dovrebbe garantire l'uguaglianza dei residui fiscali per tutti gli individui che si trovano nella stessa condizione (ovvero che percepiscono redditi uguali)». V. ancora sul punto S. STAIANO, *Relazione di sintesi*, in AA.VV., *Il regionalismo italiano alla prova delle differenziazioni*, cit., 258.

³⁸ V. ancora in proposito S. VILLANI, *Regionalismo fiscale*, cit., 4.

³⁹ L. GRECO - P. MESSINA, *Regionalismo differenziato: rischi e opportunità*, in *Ec. Soc. Reg.*, 2019, 13 sgg.

⁴⁰ L'Agenzia per la Coesione Territoriale è stata soppressa con dPCM 10 novembre 2023, in attuazione del d.l. 24 febbraio 2023, n. 13, art. 50; le funzioni sono transitate al Dipartimento per la Coesione e per il Sud presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri.

⁴¹ L. BIANCHI - M. VOLPE, *Regionalismo differenziato e diritti di cittadinanza in un Paese diviso*, in *Riv. Econ. Mezzogiorno*, 2019, 1, 3 sgg.

soggetti, nazionali e locali, comunque controllati dalla pubblica Amministrazione. Sulla base delle due metodologie emerge un dato relativo alla spesa *pro capite* dello Stato (al netto degli interessi) molto diverso e, di conseguenza, una diversa “classifica” delle Regioni in cui si spende di più. In base ai dati RGS l'autonomia più avvantaggiata è la Provincia Autonoma di Bolzano (e il Lazio tra le Regioni ordinarie) mentre la più svantaggiata è la Lombardia, mentre in base ai dati CPT al primo posto troviamo la Regione Valle d'Aosta (il Lazio è di nuovo la prima tra le Regioni ordinarie) e all'ultimo posto la Campania⁴².

Infine, c'è il tema della spesa per investimenti. In proposito valgono le considerazioni della Corte costituzionale nella già citata sent. n. 69 del 2016, in cui si riconosce la sostanziale impossibilità di comporre «l'accentuata disputa circa le modalità appropriate per un calcolo corretto del differenziale tra risorse fiscalmente acquisite e impiego negli ambiti territoriali di provenienza», anche in ragione del fatto che un territorio che lamenta un pregiudizio nella spesa corrente può beneficiare in maniera rilevante di risorse per la realizzazione di infrastrutture⁴³.

In conclusione sul punto, l'opzione di finanziare i maggiori spazi di autonomia sulla base della compartecipazione al gettito erariale presenta diverse criticità, in quanto limita la responsabilità delle Regioni nel finanziamento delle nuove funzioni devolute e può generare effetti discriminatori a carico delle Regioni con minore capacità fiscale per abitante. Infine, quella scelta sottende una visione distorta dei rapporti tra autonomia territoriale e perequazione economica e fiscale su base nazionale e territoriale⁴⁴.

3.5. L'individuazione del tributo da destinare alla compartecipazione regionale

L'ultimo profilo da investigare è quello della scelta del tributo da destinare alla compartecipazione regionale.

Il tema non è affrontato direttamente dalla sent. Corte cost., n. 192 del 2024. Alcune indicazioni, però, si possono trarre dalle premesse d'ordine generale della pronuncia.

In primo luogo, è del tutto evidente che il tema assume rilevanza e criticità in caso di devoluzione di funzioni «costose», che hanno bisogno di risorse e di un gettito importante, al contrario delle funzioni «regolatorie» e «minute».

In secondo luogo, la sentenza insiste sul riferimento al principio di «territorialità» delle compartecipazioni⁴⁵, dato che lo stesso art. 119 Cost. indica, tra le risorse delle Regioni, le «compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio».

Si tratta di un principio di non agevole applicazione pratica nella prospettiva qui in esame. Il principio di territorialità, infatti, è anzitutto impiegato nella definizione dei reciproci limiti della capacità impositiva di due o più Stati, oppure di due o più articolazioni sub-statali

⁴² L. BIANCHI - M. VOLPE, *Regionalismo differenziato*, cit., Figg. 1 e 3, 10-12.

⁴³ La sentenza osserva che, nel caso allora scrutinato, era «significativo – con riguardo alle controverse modalità di valutazione – che proprio la ricorrente [leggasi: la Regione Veneto], la quale lamenta un forte pregiudizio sotto il descritto profilo, risulti la Regione maggiormente beneficiaria, almeno nel primo decennio del secolo attuale, dell'impiego sul proprio territorio di risorse statali per la realizzazione delle infrastrutture strategiche di interesse nazionale (tra le altre, Corte dei conti – sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, delibera 15 giugno 2007, n. 72/2007/G [...]). Peraltro va osservato che le infrastrutture di rilevanza strategica dovrebbero avere un impatto sull'intera economia nazionale e non solamente su un determinato territorio, circostanza che rende ancor più aleatoria ogni classificazione della spesa su base regionale.

⁴⁴ Si può convenire con G. RIVISECCHI, *L'art. 119 cost. e le implicazioni finanziarie del regionalismo differenziato: la quadratura del cerchio*, in *Ist. del Fed.*, 2024, 2, 255, il quale suggerisce che deve essere abbandonata «ogni “pretesa restitutiva” del c.d. residuo fiscale da parte delle Regioni con capacità fiscale maggiore».

⁴⁵ Cfr. sent. n. 192 del 2024, § 23.

dotate di potestà tributaria⁴⁶. Il principio opera anzitutto in via «orizzontale» tra enti posti in regime di pari ordinazione, mentre il secondo comma dell'art. 119 Cost. ne richiede un'applicazione «verticale», al fine di distribuire il gettito di un tributo tra il centro e la periferia⁴⁷.

Nondimeno, il principio di territorialità è ampiamente presente nella disciplina relativa alla compartecipazione al gettito. Si pensi alle riserve di gettito di cui beneficiano le autonomie speciali⁴⁸, ma anche ai principi fissati dalla l. n. 42 del 2009⁴⁹ e, più di recente, dalla l. n. 111 del 2023, recante la delega per la riforma fiscale⁵⁰. Quanto ai criteri della sua concreta attuazione, essi sono diversi. Si pensi alla travagliata vicenda dell'attuazione dell'art. 8 dello Statuto della Sardegna⁵¹. Per le imposte sul reddito e per le accise di fabbricazione, la previsione statutaria si affida al luogo di «riscossione» o «percezione» dell'imposta, mentre per le accise di consumo richiama il luogo di «consumo» dei prodotti. Le norme d'attuazione statutaria recate dal d.lgs. n. 114 del 2016 hanno impiegato criteri diversi, tali da poter essere considerati addirittura antitetici alla norma statutaria. In particolare, i criteri fissati dal d.lgs. n. 114 del 2016 sono i seguenti:

- per il gettito IRPEF il domicilio fiscale dei contribuenti;
- per il gettito IRES il luogo di ubicazione degli impianti (anche nei termini di distribuzione percentuale della base imponibile IRAP per le imprese multi-impianto);
- per il gettito IVA, l'incidenza della spesa per consumi finali delle famiglie in Sardegna rispetto a quella nazionale;
- per il gettito delle ritenute *ex art. 26*, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, il luogo dei depositi e dei conti correnti sui quali sono accreditati i frutti di tali risparmi;
- per le accise, il luogo in cui il prodotto è immesso in consumo.

Il principio di territorialità può dunque essere legittimamente declinato sulla base di diversi criteri specifici, connessi al soggetto o all'oggetto dell'imposizione e idonei a individuare un ragionevole collegamento tra l'elemento indicatore della capacità tributaria

⁴⁶ Cfr. R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, Giuffrè, 2009, 10 sgg.; ID., *Territorialità del tributo*, in *Treccani - Diritto online*, 2014.

⁴⁷ G.G. CARBONI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali tra modelli e attuazione*, in *DPCE online*, 2022, Numero speciale – *I Federalizing Process europei nella democrazia d'emergenza. Riflessioni comparate a partire dai 'primi' 20 anni della riforma del Titolo V della Costituzione italiana*, 144, osserva che il principio di territorialità è uno dei fattori che ha «indotto molte Regioni a sviluppare una lettura egoistica e anti-solidaristica dei doveri contributivi» e, in questo senso, ha fondato la pretesa di adottare meccanismi «che ancorano l'erogazione dei servizi alla residenza nel territorio dove i tributi vengono pagati, che la Corte costituzionale ha avuto modo più volte di censurare».

⁴⁸ Cfr. art. 8 dello Statuto della Regione Sardegna; artt. 69 sgg. dello Statuto della Regione Trentino-Alto Adige; art. 49 dello Statuto della Regione Friuli-Venezia Giulia; art. 12 dello Statuto della Regione Valle d'Aosta.

⁴⁹ Cfr. art. 2, comma 2, lett. *hb*), che fissa, tra i principi della delega per l'attuazione del federalismo fiscale, quello della «territorialità dei tributi regionali e locali e riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, in conformità a quanto previsto dall'articolo 119 della Costituzione». Si può richiamare anche l'art. 4, comma 3, e art. 9 del d.lgs. n. 68 del 2011, adottato proprio in attuazione della l. n. 42 del 2009. M. DI SIENA, *Note minime (problematiche) sulle entrate tributarie degli enti sub-statali nella recente legge delega sul federalismo fiscale*, in *Riv. dir. Trib.*, 2009, I, 976 sg.; P.A. nota che la scelta di andare nella direzione della compartecipazione al gettito dimostra la sola relativa innovatività della l. n. 42 del 2009 rispetto all'esperienza delle autonomie speciali.

⁵⁰ Cfr. art. 13, comma 1, lett. *a*), n. 1, che fissa il principio e criterio direttivo che «all'attribuzione alle regioni a statuto ordinario delle somme a titolo di compartecipazione regionale all'IVA di cui all'articolo 4 del decreto legislativo n. 68 del 2011 sulla base di specifici criteri che assicurano l'attuazione del principio di territorialità delle entrate, da applicare anche al recupero dell'evasione fiscale, in coerenza con le disposizioni di cui all'articolo 9, comma 2, del medesimo decreto legislativo n. 68 del 2011»;

⁵¹ Su cui v. S. ARU, *La "vertenza entrate" tra Stato e Sardegna*, in *Dir. Reg.*, 2019, 1, 2 sgg.

e il territorio di riferimento⁵². Ne consegue che, sia pure con un grado maggiore o minore di precisione nel cogliere la realtà di un fenomeno economico e, conseguentemente, di arbitrarietà del decisore pubblico, è possibile affermare che pressoché ogni tributo può essere definito e ripartito in termini territoriali. Un'accorta applicazione del principio di territorialità, peraltro, valorizzerebbe non solo il profilo del riparto di competenze degli enti sub-statali, ma soprattutto la connessione con il principio di capacità contributiva e con il dovere di «concorrere» alle spese relative alle funzioni pubbliche che si esercitano in una determinata area territoriale⁵³.

È, dunque, ad altri profili che è opportuno guardare. In questa prospettiva, la scienza economica suggerisce di optare per quelle forme di prelievo tributario che hanno una base imponibile non mobile e distribuita sul territorio nel modo più uniforme possibile⁵⁴. Il primo criterio intende evitare fenomeni di «fuga» dalla tassazione e l'emersione di barriere fiscali territoriali. Il secondo, invece, intende temperare quei profili di discriminazione dovuti alla diversa capacità fiscale del territorio, di cui già s'è detto. In questa prospettiva è stato rappresentato che l'IVA potrebbe risultare il migliore tributo da offrire alla compartecipazione, per una pluralità di ragioni.

In primo luogo l'IVA è un'imposta che genera un ampio gettito, è adeguatamente ripartita in ambito regionale e soffre di minori oscillazioni nel tempo, sicché garantirebbe sufficienza di risorse, limitando l'esigenza di continuo allineamento tra risorse e fabbisogni e temperando le diversità socio-economiche territoriali⁵⁵. Per converso la compartecipazione IRPEF (che pure potrebbe essere inevitabile in caso di devoluzione di funzioni «costose») esporrebbe maggiormente il gettito all'andamento della dinamica dei redditi e determinerebbe un maggiore effetto di «discriminazione verticale dei redditi», stante il divario tra distribuzione dell'imponibile e distribuzione del gettito, derivante dalla progressività dell'imposta⁵⁶. Si tratta di una conclusione a cui era già arrivata l'Alta Commissione di studio per il federalismo fiscale (Commissione Vitaletti) nel 2005 e che è stata ancora di recente ritenuta valida, specie in ragione del profilo di progressività del tributo, ma anche dell'esiguo divario tra le basi imponibili e i relativi gettiti tra le macroaree del «Mezzogiorno» e del «Centro-Nord»⁵⁷.

In secondo luogo va rammentato che il gettito IVA⁵⁸ è da tempo oggetto di rilevante compartecipazione da parte delle Regioni. Ai sensi del d.lgs. n. 56 del 2000 esso contribuisce per il 40% del gettito al finanziamento delle Regioni e, in particolare, è fondamentale risorsa

⁵² Cfr. G. FRANSONI, *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 10, 807 sgg.: «si deve prendere atto che il termine stesso presenta più i caratteri dell'evocatività e della descrittività che non quello della precisione tecnica».

⁵³ Cfr. G. FRANSONI, *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, cit., 807 sgg. L'A., dopo un'ampia ricostruzione del tema, osserva che «Il principio di territorialità esprime quindi un limite (e, al tempo stesso, un criterio di giudizio) delle scelte di merito del legislatore in ordine alla individuazione dei presupposti del tributo».

⁵⁴ F. CERNIGLIA, *L'autonomia differenziata, i profili finanziari*, in *Nuove Aut.*, 2024, Speciale I, 84.

⁵⁵ In proposito si v. la *Relazione del gruppo di lavoro sul regionalismo differenziato* (a cura di B. Caravita, A.M. Poggi, G.M. Salerno, F. Fabrizzi, M. Rubechi), in *Federalismi.it*, 2025.

⁵⁶ Cfr. M. BASILAVECCHIA - L. DEL FEDERICO - F. OSCULATI, *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Ist. del Federalismo*, 2006, 5, 700 sg.; G. ZIZZO, *Perequazione e sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 12, 1103 sgg.

⁵⁷ Cfr. la *Relazione predisposta dall'alta commissione di studio per il federalismo fiscale su incarico del presidente del consiglio*, 15 luglio 2005, oggi accessibile in *Astrid on-line*; aderisce a quelle considerazioni S. VILLANI, *Regionalismo fiscale differenziato*, cit., 970 sg.

⁵⁸ Oltre ad essere in minima parte destinato a finanziare le istituzioni europee:

per il Servizio Sanitario Nazionale⁵⁹. Si tratta di un'ulteriore circostanza che renderebbe preferibile questa scelta.

S'aggiunga, per concludere sul punto, che la stessa delega fiscale (l. n. 111 del 2023, già menzionata) insiste su questo profilo, nel prefigurare il superamento dell'IRAP (art. 8)⁶⁰ e nel prevedere l'attribuzione alle Regioni a statuto ordinario una compartecipazione all'IVA (e al recupero dell'evasione) sulla base di criteri riconducibili appunto al principio di territorialità delle entrate.

4. Regionalismo differenziato e «coordinamento del sistema tributario»

Ai sensi dell'art. 116, comma 3, Cost., anche le funzioni in materia di «coordinamento del sistema tributario» sono teoricamente suscettibili di devoluzione differenziata. In termini concreti, però, la questione solleva non pochi interrogativi, che la sent. n. 192 del 2024 non ha affrontato, quantomeno non espressamente.

4.1. I limiti alla devoluzione delle funzioni di «coordinamento»

Il primo sta nella peculiarità delle funzioni di «coordinamento» e della loro problematica attribuzione a un livello decentrato di governo. Va in primo luogo rammentato che l'art. 117 Cost. attribuisce oggi alla competenza esclusiva dello Stato la materia «Sistema tributario e contabile dello Stato» e alla competenza ripartita quella del «coordinamento del sistema tributario». Da tale circostanza si traggono due corollari. Il primo è che lo Stato ha una competenza sul proprio sistema tributario e sulla perequazione delle risorse finanziarie esclusa dalle possibilità di differenziazione verso il basso, di talché le funzioni di coordinamento sono relative ai sotto-sistemi tributari sub-statali⁶¹. Il secondo è che la competenza relativa alla conformazione del «sistema tributario dello Stato» ridonda su quella relativa al «coordinamento del sistema tributario», nel senso che il sistema statale non può non essere «termine di riferimento ai fini della individuazione dei «principi di coordinamento del sistema tributario» in generale»⁶².

⁵⁹ Si rinvia, anche per apprezzamenti sulle grandezze, alla *Relazione semestrale di cui all'articolo 3, comma 5, della legge 5 maggio 2009, n. 42* della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale (pubbl. in all. al resoconto della seduta della medesima Commissione del 18 dicembre 2024).

⁶⁰ Va ancora osservato, con M. BASILAVECCHIA - L. DEL FEDERICO - F. OSCULATI, *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni*, cit., 694, che anche l'IRAP risultava appropriata per le ragioni del federalismo fiscale proprio in ragione della amplissima base imponibile che, con un'aliquota molto limitata, consentiva di determinare un gettito notevole. Il tributo può dunque consentire forme di competizione tra ordinamenti regionali, senza debordare negli «eccessi della competizione fiscale distruttiva».

⁶¹ In questo senso non sembra condivisibile l'affermazione di R. PIGNATONE, *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in *Federalismi.it*, 2011, 5, 34, sul riconoscimento di una potestà residuale delle Regioni sul «loro» sistema tributario, proprio perché essa è necessariamente «coordinata» dallo Stato. Lo stesso A., del resto, riconosce che «questo dei limiti all'esercizio della potestà "residuale" rimane uno dei punti più incerti e controversi, trovandosi però essa fortemente condizionata dalla determinazione dell'area di suo effettivo dispiego» (p. 35). Sul tema, ma in senso di attribuire minore pregnanza ai «principi fondamentali» del sistema tributario quanto all'esercizio della potestà regionale, v. R. PEREZ, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. Trib.*, 2007, 90; ID., *L'autonomia finanziaria delle regioni*, in *Giorn. Dir. Amm.*, 2011, 9, 936 sgg.

⁶² Così G. FRANSONI - G. DELLA CANANEA, *Art. 119*, cit., loc. cit.; V. ancora G. FRANSONI, *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, cit., 807 sgg.: «Il disegno costituzionale che si delinea è, allora, quello secondo cui esiste un sistema tributario generale nel cui ambito si collocano il sistema erariale (autonomamente conformato dallo Stato) e gli

Proprio in termini più generali, la regionalizzazione delle funzioni di coordinamento risulta di difficile praticabilità in quanto equivale, logicamente, all'assenza di coordinamento. La nozione stessa di «coordinamento», del resto, rinvia immediatamente alla cura di un interesse nazionale, sovraterritoriale, generale, che mal si concilia con l'ipotesi della devoluzione e, ancor più, con quella della differenziazione⁶³.

Si è detto che la sent. n. 192 del 2024 ha passato in rassegna alcune delle materie cui fa riferimento l'art. 116, comma 3, Cost., onde verificare la praticabilità della devoluzione alla luce di ragioni di ordine tecnico, dei vincoli europei e di quelli strutturali e costituzionali. Il «coordinamento del sistema tributario» non è tra queste. Nondimeno, valgono anche per il «sistema tributario» i *caveat* che la sent. n. 192 ha riferito alla materia delle «Norme generali sull'istruzione», nel senso che «l'elemento caratterizzante di tale materia», reso evidente dalle funzioni di «coordinamento», sta «nella "valenza necessariamente generale ed unitaria"»⁶⁴.

In questo senso va altresì ricordato che l'art. 119 Cost. ribadisce che la finanza e il fisco degli enti territoriali devono essere articolati non solo in armonia con la Costituzione, ma anche «secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»⁶⁵, sicché anche l'art. 119 costituisce un'evidente barriera alla regionalizzazione differenziata delle funzioni di coordinamento.

Nell'esame dell'ambito materiale in commento va dato rilievo non solo al profilo del «coordinamento», ma anche a quello del «sistema», lemma presente già nell'art. 53 Cost.

Si tratta di una scelta non irrilevante, in quanto fissa in capo al legislatore statale l'obbligo di ricondurre la funzione del prelievo fiscale a «sistema». Solo se c'è un «sistema», la politica fiscale può effettivamente essere ispirata al principio di progressività, che è logico sviluppo di quello di eguaglianza sostanziale *ex* art. 3, comma 2, Cost. Solo un «sistema» che esibisca un tratto di coerenza interna può conseguire un ragionevole bilanciamento tra l'interesse fiscale dello Stato e il rispetto del vincolo della capacità contributiva dell'individuo e delle formazioni sociali⁶⁶. Questo «sistema» non può che avere una dimensione statale e unitaria, in quanto solo in quella dimensione possono esercitarsi in maniera coordinate le funzioni di redistribuzione del reddito, di allocazione delle risorse pubbliche e di stabilizzazione socio-economica⁶⁷.

Le esigenze di «sistema» della politica tributaria, intimamente correlate ai principi fondamentali della Costituzione, pongono un limite strutturale alle possibilità di devoluzione di ulteriori funzioni in questa materia e restringono le possibilità di

altri sistemi tributari locali, secondo criteri di coordinamento (alla cui formazione concorrono lo Stato e le Regioni); criteri che garantiscono, appunto, la possibilità di comporre in un solo sistema, quali parti equordinate di un tutto, i più sistemi locali».

⁶³ Sulla «delicatezza» dell'attività di coordinamento v. L. ANTONINI, *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, cit., 422.

⁶⁴ In questa prospettiva, A. D'ATENA, *Tutela ambientale e autonomia differenziata*, in *Consulta on-line*, 2024, I, 57 sg., si diffonde sulla difficile regionalizzazione delle funzioni relative alle norme «generalis» sull'istruzione, nonché alla «distribuzione nazionale dell'energia», rilevando che già la definizione della materia richiama, delle norme relative a profili «nazionali»; v. anche le sentt. Corte cost., n. 200 del 2009, n. 223 del 2023 e n. 168 del 2024.

⁶⁵ Cfr. F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2002, 594; A. GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1171.

⁶⁶ Sul problema della sistematizzazione delle leggi tributarie nonché della costruzione di un «sistema tributario» per gradi e coordinato tra «medio-sistemi» si v. il classico studio di P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. Disc. Comm.*, Torino, UTET, 1997, ed. inf.; v. anche ID., *Art. 53*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. Bifulco - A. Celotto - M. Olivetti, cit., ed. inf.

⁶⁷ Cfr. F. PUZZO, *Il federalismo fiscale*, cit., 40.

«concorrenza» tra i sotto-sistemi regionali⁶⁸. Analoghe considerazioni vanno fatte per quanto concerne il «*coordinamento della finanza pubblica*», che al sistema tributario è coesistente. In proposito è stato correttamente osservato che anche un ordinamento che riconosce l'asimmetria delle competenze territoriali deve poggiare su «un livello minimo di coordinamento (anche) in campo finanziario», quale condizione necessaria per la stessa differenziazione degli ambiti di autonomia⁶⁹.

Da una prospettiva metodologica, dunque, il problema dell'attribuzione alle Regioni di ulteriori forme di autonomia non si pone in maniera differente rispetto a quello dell'attuazione e del completamento del «federalismo fiscale»: l'obiettivo ultimo è quello del rafforzamento dell'autonomia impositiva delle Regioni, il cui conseguimento comporta il superamento, attraverso la sua fiscalizzazione, della finanza regionale derivata e presuppone la perequazione interregionale, un chiaro apparato di coordinamento finanziario e tributario statale, il superamento della spesa storica e l'entrata a regime dei LEP e dei costi e fabbisogni standard⁷⁰.

Si tratta di un obiettivo di riforma che, dal 2001 in avanti, si è dimostrato troppo ambizioso per il legislatore statale. Si è parlato, a tal proposito, di «debolezza del modello federalista sotto l'aspetto specifico delle entrate, e in particolare della disciplina dell'autonomia tributaria»⁷¹, debolezza dimostrata dal fatto che le rivendicazioni di autonomia abbiano insistito più sul *coté* finanziario che su quello tributario e che, per quest'ultimo profilo, si siano concentrate sulla richiesta di compartecipazione alle entrate tributarie ed erariali, invece che di spazi di effettiva autonomia impositiva⁷².

L'impianto della l. n. 86, interamente poggiato sulla compartecipazione alle entrate erariali, non è altro che la conferma delle difficoltà di costruire una fiscalità regionale propria. In questa prospettiva, il *placet* dato dalla Corte a questo modello potrebbe costituire, in buona sostanza, la conclusione del dibattito su queste linee di possibile riforma del sistema. Il meccanismo della compartecipazione si presenta come una sorta di equo punto di caduta e implicito contemperamento tra le istanze regionalistiche e quelle accentratrici:

⁶⁸ Cfr. A. BALDASSARRE, *Intervento*, in OSSERVATORIO "GIORDANO DELL'AMORE" SUI RAPPORTI TRA DIRITTO ED ECONOMIA, *Quaderni*, 1, *Il Federalismo fiscale e la Costituzione economica*, Centro nazionale di prevenzione e difesa sociale, Milano, Giuffrè, 1998, 5 sgg. e 22 sgg. L'A. osserva efficacemente che «Il combinato disposto degli artt. 3 e 53 della Costituzione preclude in gran parte moduli di decentramento, giacché un sistema tributario informato al criterio di progressività è pensato indubbiamente in termini di uniformità su tutto il territorio nazionale, proprio a cagione del principio di eguaglianza».

⁶⁹ F. GUELLA, *Il finanziamento delle autonomie differenziate: approcci al federalismo (fiscale) a confronto*, in AA.VV., *Il regionalismo italiano alla prova delle differenziazioni*, cit., 510. Sul tema del coordinamento finanziario va menzionato anche il passaggio con cui la sent. Corte cost., n. 192 del 2024, ha accolto le censure rivolte dalle Regioni avverso l'art. 9, comma 4, della l. n. 86 del 2024, ove era previsto che «resta ferma la possibilità di prevedere anche per le Regioni che hanno sottoscritto le intese, ai sensi dell'articolo 2, il concorso agli obiettivi di finanza pubblica». La Corte costituzionale ha chiarito che quella previsione, nella parte in cui rende facoltativo il concorso delle regioni «differenziate» agli obiettivi di finanza pubblica, «anziché la doverosità su un piano di parità rispetto alle altre regioni», si pone in contrasto con i principi dell'equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito pubblico (art. 97, comma 1, Cost.) e con l'art. 119, primo comma, Cost., «che chiama tutte le regioni a contribuire "ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea"».

⁷⁰ Si tratta di una posizione ampiamente condivisa in dottrina, per cui ci si può limitare a richiamare F. GALLO, *Costituzione, federalismo fiscale e autonomia differenziata*, cit., 414 sgg.

⁷¹ F. GALLO, *Costituzione, federalismo fiscale e autonomia differenziata*, cit., loc. cit.; v. anche L. ANTONINI, *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale*, *Dir. Prat. Trib.*, 2009, I, 237.

⁷² Cfr. G. SCANU, *Regionalismo differenziato e sostenibilità finanziaria*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2019, 1, 139: «La sensazione è che, fatte salve le opportune differenziazioni, si tratti di un'autonomia "gestionale" avente ad oggetto non risorse proprie ma devolute, cui può accompagnarsi anche il trasferimento di funzioni (*ex*) statali; così, da componente essenziale dell'autonomia finanziaria, l'autonomia tributaria diviene recessiva e residuale».

la devoluzione di ulteriori funzioni alle autonomie territoriali, infatti, si accompagna al mantenimento, in capo allo Stato, del pieno governo della leva fiscale.

4.2. Il coordinamento della fiscalità sub-statale

È, invece, ipotizzabile la devoluzione alle Regioni del coordinamento del sistema fiscale sub-statale.

In questo senso, sembra ripetibile (o, per meglio dire, sembra possibile estendere all'ambito prettamente tributario) l'esperienza dell'attribuzione ad alcune Regioni autonome della competenza in materia di «finanza locale».

Come è noto, la «finanza locale» è già appannaggio di alcune Regioni a Statuto speciale e lo è in maniera non uniforme.

A titolo di esempio, la Corte costituzionale, con la sent. n. 275 del 2007, ha affermato che l'art. 3, comma 1, lett. *b*), dello Statuto della Sardegna, nell'attribuire alla Regione la competenza legislativa primaria in materia di «ordinamento degli enti locali e delle relative circoscrizioni», ha devoluto all'ente territoriale anche la materia della «finanza locale», consentendo così alla Regione di intervenire anche in senso peggiorativo sui vincoli alla spesa degli enti locali.

Maggiormente rilevante è la competenza riconosciuta alla Valle d'Aosta dal d.lgs. n. 421 del 1989⁷³. Ivi si prevede che la Regione montana riceva direttamente dallo Stato tutti i finanziamenti spettanti agli enti locali e che sia la Regione a effettuarne il riparto verso il basso. Si prevede altresì che gli enti locali, onde procedere all'accensione di mutui e finanziamenti, devono «sentire» la Regione, affinché sia verificata la compatibilità con il programma di sviluppo regionale. Inoltre la Regione può offrire garanzie e contributi per l'ammortamento di tali forme d'indebitamento e può assumere a proprio carico in parte o *in toto* gli oneri derivanti dall'esecuzione e dalla gestione «di piani o progetti di impianto, ovvero di opere pubbliche di interesse o utilità sovracomunale». La Corte costituzionale ha precisato che queste previsioni attribuiscono alla Regione un ulteriore ventaglio di funzioni in materia di finanza locale, ma senza arrivare al punto di ricondurre al controllo regionale l'intera dinamica dei bilanci degli enti locali del territorio⁷⁴.

La compiuta realizzazione di un «sistema finanziario integrato» di comparto territoriale è stata, invece, realizzata per le Province autonome di Trento e di Bolzano e per la Regione Friuli-Venezia Giulia⁷⁵. Gli enti locali delle due Province autonome, infatti, «non beneficiano di trasferimenti erariali, bensì di trasferimenti provinciali», con la conseguenza che «Nella gestione degli obiettivi di finanza pubblica assegnati su base territoriale, la Provincia autonoma [...] assume il ruolo di regista del sistema finanziario provinciale integrato»⁷⁶. Quanto alla Regione Friuli-Venezia Giulia, il d.lgs. n. 154 del 2019 ha istituito un sistema integrato della finanza locale, che concorre agli obiettivi di finanza pubblica in

⁷³ Recante «Norme di attuazione dello statuto speciale per la regione Valle d'Aosta in materia di finanze regionali e comunali».

⁷⁴ Cfr. Corte cost., sent. n. 145 del 2024.

⁷⁵ Cfr. Corte cost., sent. n. 101 del 2018, n. 77 del 2019 e n. 145 del 2024; cfr. F. SUCAMELI, «Patto di stabilità», *principi costituzionali ed attuazione politica: la legge di bilancio 2019 e l'art. 9 della l. n. 243/2012 attraverso il prisma della giurisprudenza del Giudice delle leggi*, in *Federalismi.it*, 2019, 15, 2 sgg.; C. FORTE - M. PIERONI, *Le sentenze n. 101/2018 e n. 6/2019 della Corte costituzionale: il rapporto tra legge e bilancio e gli effetti delle pronunce sui saldi di finanza pubblica*, in *Forum Quad. Cost.*, 2020, 2, 98 sgg.

⁷⁶ Così ancora le sentt. n. 77 del 2019 e 145 del 2024.

termini di comparto, con un unico contributo in termini di saldo netto da finanziare. Di conseguenza, la Regione è «l'unico e unitario interlocutore dello Stato nei confronti di tutti gli enti territoriali di suddetta Regione autonoma»⁷⁷.

Ebbene: in termini analoghi si potrebbe procedere anche per quanto concerne la fiscalità locale. In questa prospettiva, senza ipotizzare l'individuazione, da parte della legge statale, di maggiori spazi d'autonomia impositiva per il legislatore regionale, alle Regioni potrebbero essere attribuite funzioni e competenze oggi appannaggio degli enti locali⁷⁸. Dunque gli spazi d'intervento che oggi la legge statale riconosce ai Comuni nell'articolazione dei tributi locali derivati potrebbero essere rimessi alle Regioni. Con un impatto meno invasivo delle competenze degli enti locali, alle Regioni si potrebbero riconoscere forme di più blando coordinamento della fiscalità locale, ancora nei limiti degli spazi riconosciuti dalla legge statale. Per contro, potrebbe addirittura immaginarsi l'accentramento del gettito di alcuni tributi locali a livello regionale, con la conseguente competenza al riparto, che dovrebbe comunque essere rispettoso dei principi di cui all'art. 119 Cost.

4.3. Principi e limiti per la differenziazione dell'autonomia tributaria/impositiva delle Regioni

Considerate le difficoltà di attuazione del federalismo fiscale «ordinario» per il profilo dell'autonomia impositiva regionale e la descritta tendenza del legislatore a una solo limitata fiscalizzazione dei trasferimenti alle Regioni (impostata nella forma della compartecipazione al gettito delle entrate erariali e non nella «liberazione» di spazi d'imposizione), la trattazione del tema dell'autonomia differenziata quanto alla potestà tributaria sembra ridursi a poco più che un esercizio teorico.

Alcune indicazioni generali, però, sono certamente possibili.

In una prospettiva metodologica appunto generale, è possibile affermare che il riconoscimento di ulteriori spazi di autonomia tributaria alle Regioni è soggetto agli stessi limiti e alle stesse condizioni, sia quando è «simmetrico» che quando è «asimmetrico».

Esso, infatti, si deve muovere nel rispetto: *i)* del principio di non sovrapposizione degli oneri tributari; *ii)* del principio di territorialità; *iii)* del principio di contenenza; *iv)* del principio di solidarietà.

Il divieto di sovrapposizione di due prelievi sullo stesso «presupposto» di capacità contributiva, desumibile anche dall'ordinamento europeo⁷⁹, è stato sancito dalla Corte costituzionale con la sent. n. 102 del 2008 e conseguentemente codificato dalla l. n. 42 del 2009⁸⁰ che, all'art. 2, comma 2, lett. *o)*, fissa il divieto «di ogni doppia imposizione sul

⁷⁷ Corte cost., sent. n. 145 del 2024.

⁷⁸ Sulla diversità tra l'autonomia tributaria delle Regioni e quella degli enti locali, v. F. GALLO, *Il nuovo articolo 119 della Costituzione e la sua attuazione*, in AA.VV., *L'attuazione del federalismo fiscale*, a cura di G. Bassanini, G. Macciotta, Bologna, Il Mulino, 2003, 161, osserva che l'autonomia tributaria delle Regioni si accompagna e ha la sua fonte nella potestà legislativa, mentre quella degli enti locali «si colloca – ed altrimenti non poteva essere vigendo l'art. 23 – all'interno della potestà legislativa delle Regioni e, quanto ai principi fondamentali, di quella dello Stato».

⁷⁹ M. BASILAVECCHIA - L. DEL FEDERICO - F. OSCULATI, *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni*, cit., 681.

⁸⁰ Va ricordato che, ai sensi dell'art. 14 della l. n. 42 del 2009, «Con la legge con cui si attribuiscono, ai sensi dell'articolo 116, terzo comma, della Costituzione, forme e condizioni particolari di autonomia a una o più regioni si provvede altresì all'assegnazione delle necessarie risorse finanziarie, in conformità all'articolo 119 della Costituzione e ai principi della presente legge». Per un commento a questa disposizione, v. V. CERULLI, IRELLI, *Regionalismo differenziato (Commento all'art. 14)*, in AA.VV., *Il federalismo fiscale*, a cura di V. Nicotra, F. Pizzetti, S. Scozzese, Roma, Donzelli, 2009, 149 sgg.

medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale». Questo principio è coerente con quelli di «territorialità» e di «continenza» ed è un riflesso della competenza esclusiva dello Stato sul «sistema tributario e contabile dello Stato», *ex art.* 117, comma 2, lett. *e*)⁸¹.

I principi di continenza e di territorialità, essi pure desumibili dagli artt. 117 e 119 Cost.⁸², esprimono un vincolo «territoriale» pluristrutturato: per un verso tra la potestà impositiva e il ventaglio di competenze legislative e attribuzioni costituzionali dell'ente sub-statale, per un altro tra i soggetti che sostengono il prelievo e la loro capacità contributiva e quelli che beneficiano delle funzioni svolte dall'ente medesimo. Anche questi principi, come già accennato, sono stati recepiti dall'art. 2, comma 2, lett. *p*) e *hb*), della l. n. 42 del 2009, che hanno codificato la «tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; continenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri» e la «territorialità dei tributi regionali e locali». Questi principi sono coerenti con le virtualità del regionalismo asimmetrico, in quanto assicurano la tendenziale omogeneità tra l'ampliamento delle competenze regionali (soggetto alle limitazioni d'ordine generale di cui s'è detto in premessa), il corrispondente potenziamento della potestà impositiva e il collegamento del dovere tributario alla capacità contributiva e anche all'appartenenza alla collettività locale⁸³.

Infine, l'autonomia impositiva regionale non può essere esercitata nel senso di istituire forme di prelievo o agevolazioni tali da determinare forme di concorrenza fiscale dannosa o di politica fiscale aggressiva, capaci di determinare barriere al mercato, discriminazione tra cittadini e imprese operanti nei diversi territori o, addirittura, restrizioni delle libertà economiche⁸⁴. Nel caso della tassazione regionale, il tratto «classico» della concorrenza fiscale dannosa, ovvero sia dell'istituzione di un quadro di tassazione inteso ad attrarre attività economiche rispetto ai territori (generalmente: agli altri Stati) concorrenti, con la

⁸¹ Cfr. L. SALVINI, *Federalismo fiscale (Diritto tributario)*, in *Enc. Dir. - Annali X*, Milano, Giuffrè, 2017, 426; ID., *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni (Comento agli artt. 11 e 12)*, in AA.VV., *Il federalismo fiscale*, cit., 228 sgg.; A. GIOVANNARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 1, 29 sgg.

⁸² Cfr. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, 1, 12 sg.; V. FICARI, *Sulla legittimità dell'imposta regionale sarda sulle seconde case ad uso turistico*, in *Dir. Tur.*, 2007, 369: «i tributi propri regionali, nelle intenzioni del riformatore costituzionale, sono profondamente legati al principio della c.d. continenza in ragione del quale vi dovrebbe essere un'intima relazione tra l'elemento materiale assunto dal legislatore regionale nel presupposto e gli interessi che si rapportano alle materie di esclusiva competenza regionale». V. anche M. BASILAVECCHIA - L. DEL FEDERICO - F. OSCULATI, *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario*, cit., 681; A. QUATTROCCHI, *Lineamenti evolutivi della fiscalità delle regioni a statuto ordinario tra assetti costituzionali e diritto dell'Unione Europea*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, 2420 sgg.; F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, cit., 11 sg.; D. STEVANATO, *I "tributi propri" delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, 3, 407 sgg. Critica questa tesi, da ultimo, S. MENCARELLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni tra vincoli di bilancio, meccanismi perequativi e regionalismo differenziato. Parte prima*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2024, 3, 530 sgg. L'A. osserva che di questo principio «in realtà non si trova traccia nella Costituzione», ma riconosce che esso «opera quale fisiologico limite per la selezione, da parte del legislatore regionale, delle situazioni economiche da assumere quali fattispecie imponibili, implicando la necessità che il tributo regionale, frutto dell'esercizio del potere normativo della regione, sia direttamente correlato alle materie oggetto delle competenze regionali».

⁸³ Cfr. G. FRANSONI, *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, cit. 807 sgg.: «Ove il presupposto non sia idoneo a giustificare la partecipazione del soggetto alle pubbliche spese sotto il duplice congiunto profilo della capacità contributiva e dell'appartenenza alla collettività, la scelta del legislatore si presenterà incongrua rispetto all'art. 53 Cost., e dunque al principio ordinamentale di vertice che presiede alla funzione tributaria».

⁸⁴ L. DEL FEDERICO, *L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica con il progetto Giarda bis verso l'attuazione dell'art. 119*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 2007, 3, 395 sgg.

conseguenza di eroderne le basi imponibili⁸⁵, non sembra poter presentarsi, proprio perché le Regioni non avrebbero la capacità di incidere sulle forme di prelievo maggiormente impattanti⁸⁶. C'è, invece, la possibilità di una politica fiscale intesa a disincentivare alcune tipologie di attività economiche, come quelle descritte dalla formula «*not in my back-yard*», attraverso prelievi particolarmente e ingiustamente onerosi. Queste forme di tassazione (e, con esse, le fonti regionali che le avessero istituite e la legge statale di devoluzione di competenze differenziate che l'avesse consentita) sarebbero di dubbia compatibilità con il principio della «lealtà istituzionale fra tutti i livelli di governo» ex art. 2, lett. b), della l. n. 42 del 2009, nonché censurabili per violazione dei principi di solidarietà interregionale derivanti dagli artt. 5, 117 e 119 Cost.⁸⁷ (va rammentato, in proposito, il riferimento della sent. n. 192 del 2024 alla necessità che l'attribuzione di ulteriori funzioni alle Regioni escluda la possibilità di «effetti di *spill-over negativi sul territorio di un'altra regione*»).

L'applicazione dei principi ora illustrati conduce a esprimere una preferenza, ai fini dell'ampliamento della potestà impositiva delle Regioni, per i tributi «corrispettivi», «di scopo» e paracommutativi⁸⁸, che rappresentano l'area sin d'ora già aperta all'autonomo intervento regionale, sia pure nei limiti della normativa di coordinamento statale e dei principi fondamentali dello Stato⁸⁹. È stato condivisibilmente osservato che i tributi di scopo e paracommutativi sono particolarmente adatti alla potestà tributaria territoriale e locale⁹⁰. In quanto connessi a uno specifico servizio o godimento di un bene, essi sono percepiti dal contribuente in termini di minore impatto sul patrimonio, sono direttamente legati a manifestazioni di capacità contributiva e i controlli sull'assolvimento dell'onere tributario sono efficienti e non particolarmente complessi. Proprio per questa loro strutturazione, il prelievo può essere affidato a meccanismi di tipo sostanzialmente civilistico, come un prezzo di una prestazione a domanda, il che esclude (o riduce) la necessità di pesanti strutture burocratiche incaricate della riscossione dell'irrogazione delle sanzioni. Essi infine, assolvono in maniera pressoché naturale al principio di continenza.

⁸⁵ Per cui v. P. BORIA, *La concorrenza fiscale tra Stati: verso un nuovo ordine della fiscalità internazionale*, in AA.VV., *La concorrenza fiscale tra Stati*, a cura di P. Boria, Milano, Wolters Kluwer, 2019, 5; sul rilievo delle politiche delle Regioni quanto alla concorrenza fiscale dannosa, v. R. MICELI, *La disciplina degli aiuti di Stato nella evoluzione giuridica europea*, in AA.VV., *La concorrenza fiscale tra Stati*, cit., 195 sgg.

⁸⁶ Cfr. F. CERNIGLIA, *L'autonomia differenziata, i profili finanziari*, cit., 84: «non sarebbe pensabile che le aliquote Irpef o l'Ires andassero nelle mani dei governi locali perché si realizzerebbero fenomeni di concorrenza fiscale dannosa. Le regioni sarebbero tentate di tenere basse le aliquote e i cittadini o le imprese si trasferirebbero nei territori con aliquote basse».

⁸⁷ Cfr. Corte cost., sentt. n. 62 del 2005 e n. 285 del 2013: «da comprensibile spinta, spesso presente a livello locale, ad ostacolare insediamenti che gravino il rispettivo territorio degli oneri connessi (secondo il noto detto "*not in my back-yard*"), non può tradursi in un impedimento insormontabile alla realizzazione di impianti necessari per una corretta gestione del territorio e degli insediamenti al servizio di interessi di rilievo ultraregionale»; per il rilievo dell'«interesse nazionale» nelle pronunce citate, v. G. D'AMICO, *Rifiuti radioattivi nelle Regioni "meno reattive"? Il nimby non trova spazio alla Corte costituzionale*, in *Forum Quad. Cost.*, 2005, 2 sg.; N. MACCABIANI, *L'acquis della sentenza n. 62/2005: l'interesse nazionale (?)*, in *Forum Quad. Cost.*, 2005, 1 sgg.; M. BETZU, *L'ambiente nella sentenza della Corte costituzionale n. 62 del 2005: le pressioni del caso e le torsioni del diritto*, in *Ist. del Fed.*, 2005, 5, 903 sgg.

⁸⁸ Cfr. R. MICELI, *Autonomia tributaria degli Enti territoriali minori e Fiscal Compact: la rilevanza dei vincoli finanziari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, 10, 1066: «I tributi paracommutativi sono sempre collegati ad una controprestazione o ad un servizio reso dall'Ente territoriale ai contribuenti; nella disciplina positiva di tali tributi, inoltre, il quantum dovuto è sempre determinato tenendo conto del costo complessivo del servizio, secondo criteri generali di tendenziale riparto delle spese pubbliche sulla base di principi solidaristici».

⁸⁹ F. GALLO, *Costituzione, federalismo fiscale e autonomia differenziata*, cit., 414 sgg.

⁹⁰ M. BASILAVECCHIA - L. DEL FEDERICO - F. OSCULATI, *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni*, cit., 703.

In questa prospettiva, è stato espresso un giudizio di particolare adeguatezza per l'esercizio di autonomia impositiva da parte delle Regioni⁹¹:

- per l'imposta comunale di soggiorno e per i prelievi che presentano tratti di analogia con quest'ultima, come quelli che possono colpire il consumo di suolo o remunerare le concessioni relative agli impianti pubblicitari e a quelli per la comunicazione digitale o, ancora, il consumo di suolo;
- per le ipotesi, in discussione in ambito europeo, di imposte territoriali sull'emissione di CO₂;
- per le ipotesi di riforma dell'imposta sul patrimonio immobiliare, da intendersi anche quale corrispettivo del beneficio che il proprietario ottiene in ragione dei servizi locali.

4.4. Regionalismo differenziato e tributi ambientali

Il principio di territorialità e la preferenza per i tributi di scopo, con funzione regolatoria e paracommutativi consente di affermare che l'ampliamento dell'autonomia impositiva delle Regioni, anche nella prospettiva della differenziazione, trova un ambito potenzialmente molto fertile nella tassazione ambientale, anche in ragione del fatto che le Regioni dovrebbero rispettare e applicare nell'esercizio della loro potestà legislativa i principi fondamentali relativi alla finanza pubblica fissati a livello europeo e internazionale, tra i quali si può annoverare anche il principio «chi inquina paga». Esso, come è noto, rappresenta l'architrave della tassazione ambientale, in quanto fornisce la base normativa per i tributi ambientali, in cui la capacità contributiva è misurata anche in termini di impatto della manifestazione di ricchezza sull'ambiente, e per le agevolazioni fiscali, che incentivano condotte imprenditoriali e di consumo coerenti con gli obiettivi delle politiche di sostenibilità sociale e ambientale⁹².

Diverse forme di tassazione ambientale, infatti, vedono l'istanza di tutela ambientale nell'individuazione del presupposto del tributo e nella sua strutturazione in termini di connessione tra il prelievo e il deterioramento misurato dell'ambiente e/o il costo sociale di gestione per ripristinare il valore ambientale, mitigarne o evitarne lo sfruttamento.

Le forme di tassazione ambientale locale sono state distinte tra quelle che hanno funzione regolatoria – pigouviana (come il tributo speciale per il deposito in discarica e in impianti di incenerimento senza recupero energetico dei rifiuti solidi *ex art. 3 della l. n. 549 del 1995* o l'imposta regionale sulle emissioni sonore *ex art. 8, comma 1, del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68*⁹³), quelle di natura più squisitamente fiscale e a-causale (come le addizionali sull'accisa sull'energia elettrica) e quelle di tipo paracommutativo (come le imposte o canoni

⁹¹ Cfr. F. GALLO, *Costituzione, federalismo fiscale e autonomia differenziata*, cit., loc. cit.

⁹² M. BASILAVECCHIA - L. DEL FEDERICO - F. OSCULATI, *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Ist. del Federalismo*, 2006, 5, 669 sgg. Sul principio «chi inquina paga» come elemento portante della fiscalità ambientale v. S.A. PARENTE, *Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo. parte prima*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2020, 3; P. MASTELLONE, *I tributi ambientali nel sistema costituzionale italiano*, in S. DORIGO - P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, Aracne, 2013, 93; A. BUCCISANO, *Principio chi inquina paga, capacità contributiva e tributi ambientali*, in AA.VV., *Tutela dell'ambiente e principio "chi inquina paga"*, a cura di G. Moschella - A.M. Citrigno, Milano, Giuffrè, 2014, 113 sgg.; C. VERRIGNO, *La rilevanza del principio ambientale "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.*, 2003, 5, 1470 sgg.

⁹³ Su cui v. V. GUIDO, *L'imposta regionale sulle emissioni sonore: prime applicazioni di federalismo fiscale e sperimentazioni di fiscalità ambientale propria*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2012, 2, 360 sgg.

per l'occupazione di spazi pubblici e le affissioni)⁹⁴. La seconda categoria di prelievi si struttura, in buona sostanza, come una forma di compartecipazione locale al gettito e mal si coniuga con l'autonomia impositiva diretta degli enti territoriali. Per contro, la prima e la terza categoria comprendono forme d'imposizione che si collocano naturalmente a livello locale e che si connettono altrettanto naturalmente allo svolgimento di funzioni e servizi pubblici di protezione o gestione dell'ambiente che sono allocati a livello territoriale, a cominciare per dalla raccolta e dallo smaltimento dei rifiuti e da tutte le forme di utilizzo di demanio e patrimonio pubblico locale. Anche nella prospettiva del godimento del «beneficio», dunque, la tassazione ambientale esibisce una connotazione adeguata alla potestà impositiva regionale e locale⁹⁵.

Parimenti, «l'intreccio» tra dimensione territoriale del presupposto del prelievo e beneficio del gettito consente anche di valorizzare l'*accountability* del sistema politico-istituzionale territoriale, sia per il profilo dell'efficienza nell'esercizio della funzione regolatoria/amministrativa che per quello della sua sostenibilità tributaria e finanziaria⁹⁶.

Nell'ambito di queste forme di tassazione ambientale, dunque, il presupposto del prelievo è agevolmente collocabile a livello territoriale, consente di valorizzare l'autonomia impositiva delle Regioni⁹⁷ e supera altrettanto agevolmente anche il test di «prevalenza» che la Corte costituzionale ha imposto per evitare che l'istituzione di tributi ambientali propri comporti un'invasione delle Regioni nella competenza statale esclusiva in materia di «Tutela dell'ambiente»⁹⁸. Ciò è tanto vero che la legge statale già ora attribuisce alle autonomie un maggiore ambito di manovra nella strutturazione dei tributi paracommutativi, anche nella forma di esenzioni, agevolazioni e riduzioni⁹⁹. Questa circostanza si riflette significativamente, ovviamente, anche nella prospettiva della finanza pubblica, in quanto una parte rilevante delle entrate non derivate delle autonomie territoriali è in qualche modo riconducibile alla tassazione ambientale¹⁰⁰.

Per tali ragioni è stato condivisibilmente affermato che gli stessi principi di coordinamento tributario di cui alla l. n. 42 del 2009, privilegiando per la fiscalità territoriale le forme di scopo e paracommutative, finiscono «per collocare in larga misura la competenza in materia di tributi ambientali proprio a tale livello» territoriale di governo, richiamando l'intervento statale solo per le funzioni di garanzia d'uniformità¹⁰¹.

⁹⁴ Cfr. A. ZATTI, *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2012, 3, 352 sgg.

⁹⁵ Insiste su questo profilo S. DORIGO, *I tributi ambientali nel sistema costituzionale italiano*, in S. DORIGO - P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente*, cit., 295: «il richiamo al principio del beneficio prefigura il favore dell'ordinamento verso i tributi che collegano il prelievo ad un'attività dell'ente impositore che può consistere nella autorizzazione all'uso di beni ambientali oltre che nel finanziamento di opere volte a prevenire danni ambientali o a ripristinare siti già inquinati». V. anche R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, Giappichelli, 2012, 111.

⁹⁶ Lo rileva ancora S. DORIGO, *I tributi ambientali*, cit., 296.

⁹⁷ Cfr., per il caso scrutinato dalla sent. Corte cost., n. 280 del 2011, V. GUIDO, *La Consulta frena i primi entusiasmi federalisti in materia di fiscalità ambientale; spunti per una riflessione in tema di fiscalità locale*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, 1, 228 sgg.

⁹⁸ Cfr. Corte cost., sent. n. 58 del 2015. Sul problema del test di prevalenza v. R. MICELI, *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le regioni dalla sentenza della Corte cost. n. 58/2015*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2016, 1, 80 sgg.

⁹⁹ Cfr. A. ZATTI, *Tassazione ambientale e federalismo fiscale*, cit., loc. cit.

¹⁰⁰ Cfr. ISPRA, scheda *Imposte ambientali*, a cura di R. Marra Campanale, agg. 30 giugno 2024, <https://indicatoriambientali.isprambiente.it/>.

¹⁰¹ Così ancora S. DORIGO, *I tributi ambientali*, cit., 297. V. anche S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in AA.VV., *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, a cura di L. Antonini, Napoli, Jovene, 2010, 111.

Esiste, dunque, una possibilità di conformazione virtuosa dell'autonomia impositiva territoriale, derivante dal fatto che la tassazione ambientale consente la formazione di un gettito effettivamente proveniente dal territorio, che va a finanziare i livelli di governo che hanno le maggiori competenze relative al governo del territorio.

Infine, il fatto che l'imposta ambientale incorpori il fatto fisico-sociale espressivo della capacità contributiva e dell'impatto ambientale consente di evitare i rischi di sovrapposizione dei presupposti d'imposta tra livelli di governo e di discriminazione o arbitrarietà della politica fiscale territoriale¹⁰².

In conclusione, la fiscalità ambientale può strutturarsi nei termini di tassazione circolare¹⁰³ che si coniuga adeguatamente con il conferimento di ulteriori forme di autonomia alle Regioni, anche nel senso di consentire la strutturazione della fiscalità ambientale locale sulla base delle effettive esigenze delle realtà di riferimento.

¹⁰² Cfr. F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999, 1, 115 sgg.

¹⁰³ Sulla connessione tra funzioni ambientali, tassazione del fatto originatore del danno ambientale e funzioni delle Regioni v. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, cit., 12: «tributi ambientali, anche quando assumono come loro presupposto le emissioni inquinanti, hanno pur sempre per oggetto materiale non il bene ambientale in sé, ma l'evento generatore dell'emissione, e cioè un fatto, una situazione o un bene normalmente e direttamente correlabili con le materie di competenza concorrente o residuale della regione». Analoghe considerazioni sono svolte circa la tassazione sul turismo da A.E. LA SCALA, *Elementi ricostruttivi dell'imposizione sul turismo»: opportunità e limiti nel contesto del c.d. federalismo fiscale*, in *Riv. Trib. Dir. Trib.*, 2012, 4, 968.