

L'addizionale regionale all'IRPEF alla prova della Consulta: nuovi spiragli di autonomia regionale?

*Marta Basile e Claudio Sciancalepore**

Abstract

L'addizionale regionale all'IRPEF rappresenta un tributo proprio derivato in quanto istituito e disciplinato dal legislatore statale, che ne destina il gettito a favore delle Regioni. I limiti di manovrabilità del tributo sono definiti dall'art. 6 del d.lgs. 68/2011, secondo cui le Regioni possono stabilire aliquote dell'addizionale differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli utilizzati dall'IRPEF nazionale. Nell'arresto giurisprudenziale in commento la Corte ha sancito che tale disposizione non debba essere interpretata come un obbligo di differenziare integralmente le aliquote per ogni scaglione di reddito, ben potendo il legislatore regionale stabilire aliquote costanti per più scaglioni. La disposizione, infatti, si limita a vietare soltanto la creazione di scaglioni di reddito diversi rispetto a quelli individuati dal legislatore nazionale. La pronuncia potrebbe rivelarsi innovativa oltre il caso di specie potendo estendere i propri confini applicativi, mutatis mutandis, anche all'addizionale comunale all'IRPEF, modificando l'esito di una prima giurisprudenza amministrativa e della prassi sul tema. In conclusione sono proposte alcune riflessioni sulla difficoltosa ed incompleta applicazione del Titolo V che sta causando una crescente conflittualità davanti alla Corte costituzionale, specie in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, rendendo inevitabile una revisione dell'attuale architettura istituzionale dei diversi livelli di governo.

Introduzione

L'art. 50 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 ha istituito l'addizionale regionale all'IRPEF che colpisce il reddito complessivo del soggetto passivo

* Le opinioni espresse sono personali, sono frutto di una ricerca svolta su fonti pubbliche e non vincolano in alcun modo l'Ente di appartenenza. Si ringrazia un anonimo *referee* per gli utili commenti e suggerimenti. I paragrafi 1, 3 e 6 sono a cura del dott. Claudio Sciancalepore, i paragrafi 2, 4 e 5 sono a cura della dott.ssa Marta Basile.

determinato ai fini dell'IRPEF, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini di tale imposta. Come riconosciuto dalla consolidata giurisprudenza costituzionale, tale addizionale rappresenta un tributo regionale proprio derivato in quanto istituito e disciplinato dal legislatore statale che ne destina il gettito a favore delle Regioni¹. Spiragli di autonomia impositiva residuano in capo all'ente regionale che può manovrare le aliquote entro i limiti imposti dalla legislazione nazionale e, più precisamente, dall'art. 6 del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68 in tema di addizionale regionale all'IRPEF in quanto applicabile *ratione temporis*.

Nella sentenza in commento la Corte costituzionale è stata chiamata a pronunciarsi sul superamento o meno degli spazi di manovrabilità del tributo riconosciuti dalla normativa statale a seguito di una disposizione della Regione Puglia con la quale si rideterminava l'aliquota del tributo. Il Giudice delle leggi, infatti, ha esaminato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3 della l.r. Puglia del 28 dicembre 2012, n. 45: con tale disposizione l'ente regionale ha determinato l'ammontare delle aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF stabilendo l'applicazione di una maggiorazione dell'aliquota base pari allo 0,1% sul primo scaglione di reddito (redditi sino a 15.000 €), pari allo 0,2% sul secondo scaglione (redditi oltre 15.000 € e sino a 28.000 €), pari allo 0,5% sui successivi tre scaglioni di reddito (redditi oltre i 28.000 €). Il Presidente del Consiglio dei Ministri ha ravvisato in tale disposizione la violazione degli artt. 53 e 117 Cost. sollevando la questione di legittimità costituzionale innanzi al Giudice delle leggi. L'impugnativa della legge regionale verte sulla violazione dell'art. 53 Cost. e, più precisamente, del secondo comma, reclamando la mancata progressività del prelievo in quanto le aliquote non sono state integralmente differenziate rispetto agli scaglioni previsti dal legislatore statale²: la disposizione regionale avrebbe rispettato il

(1) Si veda Corte cost., 14 giugno 2007, n. 193; Corte cost., 14 dicembre 2004, n. 381. Sul tema si veda anche L. PERRONE, *I tributi regionali propri derivati*, in *Rass. trib.*, 2010, 6, pp. 1597 ss.; A. GIOVANARDI, *La fiscalità regionale e locale nel d.d.l. Calderoli tra tributi propri derivati e principio di continenza: ci sarà un qualche spazio per i tributi propri in senso stretto di Regioni ed Enti locali?*, in *Dir. e prat. trib.*, 2009, 2, I, pp. 315 ss. Per un'analisi quantitativa sull'addizionale regionale all'IRPEF quale fonte di finanziamento dei bilanci regionali si veda B. BALDI, *I "numeri" del federalismo fiscale: un confronto fra le Regioni*, in *Ist. fed.*, 2010, 5/6, pp. 495 ss.

(2) Gli scaglioni di reddito relativi all'IRPEF sono definiti dall'art. 11 del TUIR.

criterio di progressività per il primo ed il secondo scaglione, prevedendo rispettivamente una maggiorazione dello 0,10% e dello 0,20%, ma lo avrebbe violato per i restanti tre scaglioni per i quali è stato disposto un analogo incremento dell'aliquota base pari allo 0,50%. Il ricorrente ha sollevato questione di legittimità costituzionale anche per violazione del terzo comma dell'art. 117 Cost. laddove annovera tra le materie di competenza concorrente il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: la Regione Puglia avrebbe legiferato oltre gli spazi di autonomia tributaria riconosciuti dal legislatore nazionale dall'art. 6 del d.lgs. 68/2011. Tale disposizione al comma 4 stabilisce che «le Regioni possono stabilire aliquote dell'addizionale regionale all'IrPEF differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale» mentre il successivo comma 7 individua il termine di applicazione della norma a decorrere dal 2014³. Alla luce di tali doglianze espresse nell'impugnativa innanzi alla Corte costituzionale, con l.r. del 7 agosto 2013, n. 26 la Regione ha modificato il succitato art. 3 della l.r. 45/2013 introducendo una differenziazione delle aliquote negli ultimi tre scaglioni di reddito pari rispettivamente allo 0,48%, allo 0,49% ed allo 0,50%. A seguito di tale modifica normativa, dunque, l'incremento dell'aliquota dell'addizionale per gli ultimi tre scaglioni è stato diversificato adottando aliquote differenziate in relazione ad ogni scaglione. In forza del principio di effettività della tutela costituzionale⁴ la Corte ha trasferito la questione di legittimità costituzionale anche alla normativa sopravvenuta considerando «l'irrelevanza delle modifiche apportate rispetto al *thema decidendum*»⁵.

Nella sentenza in commento il Giudice delle leggi ha respinto *in toto* le doglianze del ricorrente stabilendo come la portata applicativa del principio di progressività abbracci l'intero sistema tributario e non solo il singolo tributo che, a causa delle sue modesto ammontare, non può mettere in discussione il rispetto del postulato. La Corte, inoltre, fornì

(3) Ora 2015 giusta art. 1, comma 509, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014).

(4) Sul tema si veda D. PARIS, *Il controllo del giudice costituzionale sulla qualità della legislazione nel giudizio in via principale*, disponibile su www.forumcostituzionale.it, 2013, pp. 1 ss.

(5) Così Corte cost., 23 gennaio 2014, n. 8.

sce una esegesi dell'art. 6, comma 4, del d.lgs. 68/2011 il quale si limita a vietare l'adozione di "aliquote delle addizionali disallineate rispetto agli scaglioni di reddito erariali". Detta disposizione, dunque, sebbene applicabile a decorrere dal 2014, non impone alle Regioni l'obbligo di osservare integralmente tutti gli scaglioni statali ma vieta soltanto la creazione di scaglioni di reddito diversi rispetto a quelli individuati dal legislatore nazionale⁶. La disciplina del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la relativa normativa interposta (art. 6 del d.lgs. 68/2011) non sono state oggetto di violazione dal parte del legislatore regionale tantomeno sotto l'aspetto temporale in quanto la facoltà di manovrare l'aliquota dell'addizionale è contenuta nel comma 1 del citato art. 6 che opera a decorrere dall'anno 2012 e non già nel successivo comma 4 che, invece, trova applicazione a decorrere dal 2014. La difficile ripartizione di competenze legislative tra Stato e Regioni è conseguenza della incompleta attuazione della riforma del Titolo V della Costituzione.

A seguito delle tre leggi costituzionali (1/1999, 2/2001 e 3/2001) che hanno modificato, nel loro complesso, il Titolo V della Costituzione, l'ordinamento delle Regioni e degli Enti locali avrebbe dovuto subire notevoli cambiamenti. Invero la fase attuativa di questa riforma è stata particolarmente difficoltosa ed è tuttora lontana dall'essere completata. Di fatto, la sola parziale attuazione della riforma ha determinato pesanti difficoltà di funzionamento dell'intero sistema autonomistico con conseguente significativo aumento dei conflitti fra Stato e Regioni, tanto da far moltiplicare esponenzialmente le sentenze della Corte Costituzionale in materia⁷.

(6) Si veda D. STEVANATO, *Progressività dell'imposta e federalismo fiscale*, disponibile su www.forumcostituzionale.it, 2014, pp. 1 ss.

(7) Secondo i dati più recenti il numero dei ricorsi innanzi al Giudice delle leggi per dirimere i conflitti tra Stato ed autonomie locali sta registrando un deciso incremento negli ultimi anni: nel 2010 sono stati presentati 132 ricorsi, 179 nel 2011 e 199 nel 2012. Si veda A. CHERCHI - M. PARIS, *Tra Stato e Regioni ricorsi al top*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 settembre 2013, 7; D. COLOMBO, *Extra-costi per fisco, edilizia e ambiente*, ivi, 10 settembre 2013, 10. Nel 2013 la Corte ha adottato 149 giudizi in via principale per dirimere le controversie tra Stato e Regioni che presentano ricorso avverso le rispettive leggi. Si veda S. D'ALESSIO, *Il titolo V impegna la Consulta*, in *ItaliaOggi*, 28 febbraio 2014, 27. Si veda anche la relazione del Presidente Gaetano Silvestri sulla giurisprudenza costituzionale del 2013 del 27 febbraio 2014, disponibile su www.cortecostituzionale.it in

Tra le più rilevanti novità della riforma del Titolo V della Costituzione vi è l'ampliamento delle competenze legislative delle Regioni seguita al netto superamento del precedente criterio di riparto delle competenze legislative tra Stato e Regioni ad autonomia ordinaria, come configurato nel vecchio testo dell'art. 117 Cost. In base alla precedente formulazione dell'art. 117 Cost., infatti, la competenza legislativa statale si estendeva a tutte le materie, salvo quelle elencate nel primo comma, che spettavano alla competenza legislativa delle Regioni per la parte eccedente la individuazione dei principi fondamentali, riservata alla legge statale. Attualmente, invece, in base alla nuova formulazione dell'art. 117 Cost., lo Stato mantiene una competenza esclusiva in diciassette materie o gruppi di materie, mentre in altre diciannove materie o gruppi di materie si ha una legislazione concorrente fra Stato e Regioni nel senso che lo Stato mantiene solo il potere di "determinazione dei principi fondamentali"; in tutte le materie residue "spetta alle Regioni la potestà legislativa". In base alla riforma, dunque, sono le Regioni che dispongono

cui si precisa che «Nell'anno 2013, la Corte costituzionale ha adottato 326 decisioni, con un incremento del 3,16% sull'anno precedente. Di esse 145 hanno definito giudizi in via incidentale, 149 giudizi in via principale, 9 giudizi per conflitto di attribuzione tra Stato, Regioni e Province autonome, 22 giudizi per conflitto di attribuzione tra poteri dello Stato; [...]. Da tali dati si ricava che il numero dei giudizi in via incidentale è stato inferiore a quello dei giudizi in via principale, confermando una tendenza che si era già manifestata nel 2012, mentre ancora nel 2011, come in tutti gli anni precedenti, i procedimenti incidentali erano stati la maggioranza rispetto a quelli complessivamente definiti. Questo «sorpasso» esprime in modo evidente la prevalenza, nel lavoro della Corte, del contenzioso Stato-Regioni, non sufficientemente prevenuto dalla composizione in sede politica delle controversie sulla delimitazione delle rispettive competenze sia legislative che amministrative. L'incertezza, fonte di litigiosità giudiziaria, è peraltro incrementata da un sistema di riparto delle funzioni tracciato dalle norme contenute nel Titolo V della Parte II della Costituzione, che rivela ogni giorno di più la sua inadeguatezza, con riferimento sia ai criteri di definizione delle materie, sia agli strumenti di raccordo tra Stato centrale ed enti territoriali autonomi. Negli ordinamenti giuridici moderni nulla può sostituire forme efficaci di cooperazione tra i diversi livelli di governo, né la ricerca di determinazioni sempre più analitiche e complesse delle competenze legislative e amministrative può prendere il posto di istituzioni, poste all'interno del processo di decisione politica nazionale, destinate a comporre, in via preventiva – già nell'*iter* di formazione delle leggi statali – le esigenze dell'uniformità e quelle dell'autonomia. Forti dell'esperienza di una lunga e tormentata giurisprudenza costituzionale – prima e dopo la riforma del 2001 – dobbiamo oggi segnalare due esigenze tra loro complementari: da un lato è indispensabile una energica semplificazione dei criteri di riparto delle competenze, dall'altro si impone il rafforzamento di luoghi istituzionali di confronto, allo scopo di restituire alla politica mezzi più efficaci per governare i conflitti centro-periferia, senza attendere aggiustamenti e rattoppi dal giudice delle leggi.». Si veda anche C. DELL'OSTE - G. PARENTE, *Fisco e Consulta, partita da 8 miliardi*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 febbraio 2014, p. 7.

in generale del potere legislativo e regolamentare, salvo che nelle materie di competenza esclusiva dello Stato.

Uno dei punti principali della riforma federalista del titolo V della Costituzione ha riguardato anche l'autonomia finanziaria degli enti territoriali⁸. Tale autonomia, tuttavia, costituirebbe una mera affermazione di principio se non fosse accompagnata da un comportamento del legislatore statale che rispetti la stessa limitandosi ad intervenire solo a salvaguardia dei "principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario"⁹. La nuova versione dell'art. 119 Cost., infatti, riafferma e rafforza l'autonomia finanziaria degli enti territoriali, vale a dire la potestà di stabilire e gestire, sul lato sia delle entrate sia delle spese, le risorse finanziarie di cui necessitano per la realizzazione delle funzioni loro affidate.

Il modello designato nella precedente formulazione del testo costituzionale già riconosceva, in via di principio, l'autonomia finanziaria degli enti territoriali ma lasciava troppo spazio alla discrezionalità del legislatore statale nella fissazione dei tributi da attribuire agli enti territoriali e nel coordinamento dell'intera finanza pubblica. La *ratio* della riforma costituzionale, dunque, è proprio quella di chiamare gli enti territoriali a produrre integralmente le risorse utili per alimentare la propria attività e la realizzazione dei compiti fondamentali che sono stati loro attribuiti, garantendo, al contempo, la non ingerenza da parte dello Stato se non per gli aspetti riguardanti il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario¹⁰.

(8) *Amplius* F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, 1, I, 1 ss.; F. BILANCIA, *L'instabile quadro del riparto delle competenze legislative*, in questa Rivista, 2010, 1/2, 63 ss.; M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria delle Regioni ordinarie*, in *Regioni*, 2004, 2/3, 429 ss. Si veda anche M. BASILE, *L'autonomia finanziaria delle Regioni*, in A. URICCHIO (a cura di), *Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive*, Bari, 2013, pp. 101 ss.

(9) Così il comma 3 dell'art. 117 Cost.

(10) Sul tema si veda *inter alia* L. CAVALLINI CADEDDU, *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica nelle riforme*, in *Federalismi.it*, 2011, 11, pp. 1 ss.; *Id.*, *Indicazioni giurisprudenziali per il coordinamento dinamico della finanza pubblica*, ivi, 2011, 1, pp. 1 ss.; R. PIGNATONE, *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, ivi, 2011, 5, pp. 1 ss.; D. CABRAS, *Appunti sul tema del coordinamento della finanza pubblica tra Unione europea, Stato e autonomie territoriali*, ivi, 2010, 22, pp. 1 ss.; A. BRANCASI, *Il coordinamento della finanza pubblica nel federali-*

A fronte di siffatto panorama normativo, occorre evidenziare la delicatezza e l'importanza di alcune delle competenze legislative riservate in via esclusiva alla legge statale dal comma secondo dell'art. 117 Cost. che rendono espliciti i limiti alla potestà legislativa regionale in precedenza semplicemente dedotti in via interpretativa. Il nuovo quadro costituzionale sembra, dunque, essere fondato su una apparente separatezza dei sistemi normativi poiché la legislazione concorrente riguarda solo una parte, seppure importante ma limitata, di materie legislative di competenza regionale¹¹. Affinché tale separatezza di potere legislativo tra Stato e Regioni venga rispettata entrambi i soggetti possono ricorrere in via diretta alla Corte costituzionale: lo Stato può lamentare «che una legge regionale ecceda la competenza della Regione»¹² mentre la Regione può promuovere la questione di legittimità costituzionale quando ritenga che una norma statale o di un'altra Regione «leda la sua sfera di competenza»¹³.

Dalla non completa attuazione della riforma del Titolo V della Costituzione, tuttavia, è derivata una difficile ripartizione di competenze legislative tra Stato e Regioni con una conseguente «esasperazione» della conflittualità davanti alla Corte costituzionale. La questione di legittimità costituzionale sopra descritta promossa dal Presidente del Consiglio dei Ministri contro la Regione Puglia, dunque, costituisce un esempio concreto di come, a tutt'oggi, sussista una ingiustificata e gratuita conflittualità tra Stato e Regione: è la dimostrazione che l'attuale architettura istituzionale dei diversi livelli di governo necessita di urgente revisione.

smo fiscale, in *Dir. pubblico*, 2011, 2, pp. 451 ss.; G. RIVISECCHI, *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, pp. 49 ss.; G. BIZIOLI, *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo «federalismo fiscale»*, in *Giur. cost.*, 2004, I, pp. 550 ss. Da ultimo si veda L. ANTONINI, *Titolo quinto: ci sta strozzando*, in *Italia Oggi*, 5 marzo 2014, p. 4.

(11) Si veda S. LA PORTA, *Una sola materia (il sistema tributario), due legislazioni esclusive. Brevi riflessioni sul concetto di «tributi propri» regionali*, in *Rivista AIC*, 2012, 3, pp. 1 ss.

(12) Così il primo comma dell'art. 127 Cost.

(13) Così il secondo comma dell'art. 127 Cost.

2. La progressività dell'addizionale regionale all'IRPEF tra incertezze interpretative ed estensione del giudicato costituzionale

Nella sentenza in commento la prima censura di legittimità costituzionale attiene al presunto mancato rispetto del principio di progressività di cui al secondo comma dell'art. 53 Cost.¹⁴: l'addizionale regionale all'IRPEF¹⁵ pugliese prevedendo una identica maggiorazione per gli ultimi tre scaglioni di reddito avrebbe violato il postulato secondo cui il gravame fiscale deve crescere in modo più che proporzionale rispetto all'incremento della base imponibile. In termini economici una imposta si definisce progressiva allorché l'aliquota marginale¹⁶ sia superiore all'aliquota media data dal rapporto tra l'imposta e la base imponibile. Analogo motivo di impugnazione è stato avanzato con riferimento all'art. 4 della l.r. Toscana del 27 dicembre 2012, n. 77 che, similmente all'addizionale pugliese, disponeva una pari maggiorazione per i primi due scaglioni di reddito (+0,20%) e per gli ultimi due (+0,50%)¹⁷. Al-

(14) Sulla rilevanza del principio di progressività nell'ordinamento tributario italiano si veda nella corposa dottrina sul tema V. VISCO, *Sulla progressività delle imposte*, in *Il Mulino*, 2014, 2, pp. 206 ss.; L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, Roma, 2012, pp. 109 ss.; G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGI, F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011; R. SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, in L. PERRONE-L. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pp. 151 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *voce art. 53-54. Rapporti politici*, in *Comm. cost. Branca*, Bologna, 1975. Osserva G. SELICATO, *La nuova autonomia degli Enti territoriali*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, 6, I, p. 1185 in nota che il principio della progressività «viene sempre più spesso violato dalla proliferazione – soprattutto nel sistema finanziario degli Enti locali – di prelievi patrimoniali a carattere extra-tributario o para-fiscale».

(15) Sull'addizionale regionale all'IRPEF si veda A. URICCHIO, *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo?*, Bari, 2012, pp. 124 ss.; R. FANELLI, *L'addizionale regionale strumento efficace del federalismo*, in *Corr. trib.*, 2011, 25, pp. 2032 ss.; C. DE VINCENTI, *Lo spezzatino dell'IRPEF nel decreto sul federalismo regionale*, disponibile su www.nelmerito.com, 25 marzo 2011; M. AULENTA, *Entrate regionali: tributi, compartecipazioni e perequazioni*, in *Fin. loc.*, 2006, 11, pp. 43 ss.; A. PETRETTO, *Le addizionali regionali all'IRPEF, considerazioni economiche*, in *Tributi in Toscana*, 2006, 2, 1; G. MORANDINI, *L'addizionale regionale all'IRPEF*, ivi, p. 2; A. STRUSI-A. SABBADINI, *L'addizionale regionale all'IRPEF in Veneto*, ivi, p. 3.

(16) Per aliquota marginale si intende il rapporto tra la variazione dell'imposta e la variazione della base imponibile.

(17) Per una stima sulla quantificazione del gettito dell'addizionale regionale in Toscana si veda L. RAVAGLI, *Quale ammontare del gettito dell'addizionale regionale 2013 in Toscana*, disponibile su www.irpet.it, gennaio 2013, pp. 1 ss.

la luce di tale impugnazione entrambe le Regioni hanno provveduto a modificare la struttura delle aliquote disponendo per ogni scaglione di reddito una aliquota superiore rispetto allo scaglione precedente¹⁸. In ossequio all'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) in tema di efficacia temporale delle norme tributarie¹⁹ dette Regioni, non potendo modificare *in peius* la disciplina di un tributo periodico quale l'addizionale regionale all'IRPEF²⁰ per l'anno d'imposta in corso, hanno rimodulato le aliquote prevedendo lievi diminuzioni, nell'ordine dello 0,01%-0,02%, così da differenziare le stesse per ogni scaglione. Come riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità, infatti, se da un lato lo Statuto dei diritti del contribuente preclude l'emanazione di norme tributarie retroattive a danno del contribuente, dall'altro sono da ritenersi ammissibili disposizioni retroattive *in bonam partem* in quanto "strumento di garanzia del contribuente"²¹. Del resto, come già chiaramente espresso dal terzo comma dell'art. 50 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, «Le Regioni possono deliberare che la maggiorazione, se più favorevole per il contribuente rispetto a quella vigente, si applichi anche al periodo di imposta al quale si riferisce l'addizionale». Tale rimodulazione delle aliquote di carattere minimale ha coinvolto anche altre Regioni quali Marche²² e Piemonte²³ mentre la Lombardia ha man-

(18) Si veda l'art. 5 della l.r. Toscana n. 19 del 2 maggio 2013 e l'art. 4 della l.r. Puglia n. 26 del 7 agosto 2013.

(19) Sull'applicazione dello Statuto dei diritti del contribuente agli enti territoriali si veda A. URICCHIO, *Autonomia finanziaria e potere normativo in materia di accertamento e di sanzioni*, in A. URICCHIO (a cura di), *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, Rimini, 2013, pp. 40 ss.; ID., *Lo Statuto del contribuente nell'attuazione del federalismo fiscale*, in A. URICCHIO (a cura di), *I percorsi del federalismo fiscale*, Bari, 2012, pp. 77 ss.; ID., *Statuto dei diritti del contribuente*, in *Disc. priv., sez. comm., aggior.*, IV, Torino, 2008, pp. 886 ss.

(20) Sulla differenza fra tributi periodici e tributi istantanei si veda N. D'AMATI, *Sistema istituzionale del diritto tributario*, Bari, 2012, pp. 24 ss.

(21) Come precisato da Cass., 21 aprile 2001, n. 5931, «il c.d. statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, non può ostacolare l'approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente, che si risolvono eventualmente in una ulteriore autolimitazione del potere legislativo (una sorta di «autotutela legislativa»)».

(22) Si veda l'art. 6 della l.r. 27 novembre 2012, n. 37.

(23) Si veda l'art. 2 della l.r. 19 dicembre 2012, n. 23.

tenuto invariata la propria struttura dell'addizionale regionale all'IRPEF avente un'unica aliquota per gli ultimi tre scaglioni di reddito²⁴.

A fronte di tali analoghe modifiche legislative della Puglia e della Toscana il Presidente del Consiglio dei Ministri ha adottato due distinte decisioni processuali: da un lato ha rinunciato al ricorso nell'impugnativa della disposizione toscana generando l'estinzione del processo costituzionale²⁵, dall'altro il giudizio è proseguito nei confronti della Regione Puglia. Il Giudice delle leggi chiamato a dirimere quest'ultima controversia ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale sancendo che «la normativa regionale, nel suo complesso, risulta quindi pienamente rispettosa del principio di cui all'art. 53 Cost.». Tanto perché, come richiesto dal dettato costituzionale, il principio di progressività deve informare l'intero sistema tributario e non il singolo tributo²⁶ che, nel caso dell'addizionale regionale all'IRPEF assume dimensioni modeste. Il rispetto del principio di progressività, infatti, non può essere minacciato dall'applicazione di una aliquota marginale costante negli ultimi tre scaglioni di reddito vista la scarsa rilevanza quantitativa dell'addizionale *de qua* rispetto al complesso sistema fiscale italiano. Ne consegue che anche le lievi modifiche alla struttura dell'addizionale apportate dall'ente regionale appaiono puramente formali non essendo in grado di alterare significativamente la progressività del tributo. La Corte, dunque, parrebbe aver sposato un approccio sostanzialistico esautorando, *de facto*, l'assunto interpretativo del ricorrente secondo cui sulle Regioni cade l'obbligo di prevedere aliquote crescenti per tutti gli scaglioni di reddito fissati dal legislatore statale. In tal modo l'addizionale potrebbe assumere una na-

(24) Si veda l'art. 72 della l.r. 14 luglio 2003, n. 10 come modificato dall'art. 1 della l.r. 28 dicembre 2011, n. 23.

(25) Si veda l'ordinanza della Corte costituzionale n. 316 del 10 dicembre 2013.

(26) Si veda da ultimo Corte cost., 11 ottobre 2012, n. 223 con nota di D. STEVANATO – A. VALLEBONA – R. LUPI, *Tagli di spesa (stipendiale) e concetto di tributo: confusioni pericolose*, in *Dialoghi trib.*, 2012, 5, pp. 513 ss.; D. PICCIONE, *Una manovra governativa di contenimento della spesa "tra il pozzo e il pendolo": la violazione delle garanzie economiche dei magistrati e l'illegittimità di prestazioni patrimoniali imposte ai soli dipendenti pubblici*, in *Giur. cost.*, 2012, 5, pp. 3353 ss.; S. M. CICONETTI, *Dipendenti pubblici e principio di eguaglianza: i possibili effetti a catena derivanti dalla sentenza n. 223/2012 della Corte costituzionale*, in *Giur. it.*, 2013, 4, pp. 773 ss.

tura ibrida non essendo strutturata né propriamente per scaglioni come l'IRPEF nazionale né per classi come disposto da numerose Regioni prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 68/2011. Antecedentemente al decreto sul federalismo fiscale regionale, infatti, le Regioni, nel silenzio dell'art. 50 del d.lgs. 446/1997, potevano adottare una forma di progressività dell'addizionale per classi sicché l'aliquota di ciascuna fascia di reddito trovava applicazione sull'intero imponibile e non solo all'intervallo di reddito della fascia. Per quei soggetti aventi redditi a cavallo tra due classi di reddito che rischiavano l'applicazione della maggior aliquota della successiva classe sull'intera base imponibile, alcune Regioni hanno disposto specifici meccanismi correttivi volti a lenire gli effetti del cd. salto di imposizione²⁷. Come chiarito dalla giurisprudenza costituzionale «è, quindi, legittimo che anche le Regioni, nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, improntino il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite»²⁸. Spetta pertanto al legislatore regionale individuare il grado di progressività dell'addizionale potendo agire sia sulle aliquote sia sulle detrazioni applicabili entro i limiti di cui all'art. 6 del d.lgs. 68/2011. Come meglio chiarito *infra*, le Regioni possono optare anche per l'applicazione di una addizionale a progressività nulla dando luogo ad una imposta proporzionale fondata sull'aliquota base dell'1,23%²⁹.

(27) Cfr. A. STRUSI – A. SABBADINI, *L'addizionale regionale all'Irpef in Veneto*, in *Tributi in Toscana*, 2006, 2, p. 3.

(28) Così Corte cost., 13 gennaio 2006, n. 2 con nota di F. COVINO, *La Corte ammette la progressività nella determinazione delle aliquote all'addizionale IRPEF. Al via il "voto con i piedi"?*, in *Federalismi.it*, 2006, 7, pp. 1 ss.; M. BARBERO, *Progressività del sistema tributario, uguaglianza ed autonomia impositiva regionale*, in *Regioni*, 2006, 4, pp. 764 ss.; E. DE MITA, *Progressività legislativa per l'addizionale IRPEF*, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, 3, II, pp. 473 ss.; ID., *Rispettando il tetto fissato dallo Stato le Regioni possono modulare l'aliquota per scaglioni crescenti di reddito*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 gennaio 2006, 5. Nella sentenza la Corte ha stabilito altresì che «deve inoltre negarsi che la Costituzione stabilisca una riserva esclusiva di competenza legislativa dello Stato in tema di progressività dei tributi. Al contrario, la progressività è principio che deve informare l'intero sistema tributario».

(29) L'aliquota base era pari allo 0,9% ai sensi dell'art. 50, comma 3, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e successivamente incrementata all'1,23% giusta art. 28, comma 1, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 convertito con modificazioni in legge 22 dicembre 2011, n. 214, c.d. Salva-Italia. Per una quantificazione dell'impatto sulle famiglie toscane di tale incremento dell'aliquota base si veda L. RAVAGLI – N. SCICLONE, *L'aumento delle imposte dirette ed indirette: gli effetti distributivi e di gettito dell'addizionale, dell'Imu e dell'Iva. Una stima per la Toscana*, disponibile su www.irpet.it, giugno 2012, pp. 1 ss.

Desta invece qualche perplessità la decisione della Corte allorquando stabilisce che la progressività del sistema tributario «non è certo messa in discussione dalle modeste (rispetto alle aliquote statali) addizionali regionali». La legislazione vigente nel settore sanitario, infatti, prevede specifici automatismi fiscali che incrementano le aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF e dell'IRAP nei casi di squilibrio economico ovvero, per le Regioni sottoposte ai Piani di rientro dai deficit sanitari, qualora non siano raggiunti gli obiettivi prefissati³⁰. A tali automatismi si aggiunge l'utilizzo della leva fiscale a valere sull'addizionale per offrire una copertura finanziaria annuale al rimborso dell'anticipazione di liquidità, maggiorata degli interessi, di cui agli artt. 2 e 3 del d.l. 8 aprile 2013, n. 35 convertito con modificazioni in legge 6 giugno 2013, n. 64. Il complesso di tali disposizioni ha costretto alcune Regioni ad incrementare le aliquote applicabili nei vari scaglioni di reddito adottando le maggiorazioni massime previste dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. 68/2011. Per l'anno di imposta 2014 alcune di esse hanno stabilito l'applicazione di un'aliquota massima pari al 2,33%³¹ prevedendo, in alcuni casi, come clausola di salvaguardia per il rimborso della liquidità anticipata, l'ulteriore aumento dell'aliquota per l'anno 2015 sino al 3,33%³², incrementabile al 3,63% in caso di mancato raggiungimento degli obiettivi del Piano di rientro sanitario. Si tratta, dunque, di aliquote cresciute sempre più negli ultimi anni³³, destinate probabilmente ancora ad au-

(30) Si veda l'art. 1, comma 174, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 nonché l'art. 2, comma 86, della legge 23 dicembre 2009, n. 191.

(31) Si veda l'art. 2 della l.r. Molise 25 luglio 2013, n. 9 e l'art. 2 della l.r. Piemonte 19 dicembre 2013, n. 23. Si veda anche l'art. 28 della l.r. Liguria 23 dicembre 2013, n. 41 che dispone l'entrata in vigore delle nuove aliquote a decorrere dal 1° gennaio dell'anno indicato all'art. 6, comma 7, del d.lgs. 68/2011 ovvero dal 2015 alla luce della modifica di cui all'art. 1, comma 509, della legge 147/2013.

(32) Si veda l'art. 2 della l.r. Lazio del 29 aprile 2013, n. 2.

(33) Si veda G. TROVATI, *Nelle Regioni ripartono gli aumenti IRPEF*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 febbraio 2014, 3; ID., *Addizionale IRPEF più alta in 1.200 città*, ivi, 21 dicembre 2013, 5; ID., *Le addizionali "bruciano" i redditi*, ivi, 14 novembre 2013, 31; ID., *Il conto regionale prova il raddoppio*, ivi, 9 agosto 2013, 2; I. ACCARDI, *Super IRPEF nelle Regioni*, in *Italia Oggi*, 5 luglio 2013, 38. Secondo M. BORDIGNON, *Un federalismo a metà guado*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 gennaio 2012, p. 26, «Ha allora ancora senso mantenere un'addizionale comunale sull'IRPEF, quando ne è già prevista ed è stata ulteriormente ampliata una regionale? Una compartecipazione comunale al gettito del tributo dovrebbe essere più che sufficiente, anche per limitare i costi amministrativi e mantenere qualche razionalità ad un'imposta che gioca ancora un ruolo fondamentale

mentare alla luce dell'art. 2 del d.lgs. 68/2011 che “fiscalizza” (ipotetici) trasferimenti statali da sopprimere³⁴, probabilmente in grado di spostare sensibilmente gli equilibri della progressività. Apparirebbe, dunque, necessario in un prossimo futuro utilizzare gli strumenti che le scienze economiche offrono per misurare la progressività come le curve di Lorenz e l'indice di Kakwani³⁵ in modo da valutare l'incidenza dei tributi locali nel complessivo sistema tributario³⁶. Tali strumenti, in particolare, offrono una misura globale del grado di progressività del tributo al fine di valutare l'impatto di una funzione d'imposta sulla distribuzione dei redditi. La progressività dell'imposta, infatti, rappresenta una *condicio sine qua non* perché il prelievo fiscale riduca la disuguaglianza nella distribuzione dei redditi tra i contribuenti.

Il giudicato costituzionale potrebbe rivelarsi innovativo oltre il caso di specie potendo estendere i propri confini applicativi anche verso l'ad-

nel nostro sistema tributario». Si veda anche M. BORDIGNON, *Non pesare sul lavoro*, in *Il Sole 24 Ore*, 9 agosto 2013, p. 1. Per proposte di modifica delle addizionali regionali e comunali all'Irpef in un contesto federale si veda C. BURATTI, *Una ipotesi di Irpef federale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, 2, pp. 198 ss.; F. GASTALDI – E. LONGOBARDI – A. ZANARDI, *La condivisione dell'Irpef tra livelli di governo: alcune questioni aperte*, in C. DE VINCENTI – R. PALADANI (a cura di), *Libro bianco. L'imposta sui redditi delle persone fisiche e il sostegno alle famiglie*, in *Tributi*, 2008, supplemento n. 1, pp. 301 ss.

(34) Sul contributo delle Regioni al risanamento delle finanze pubbliche si veda il primo rapporto della COPAFF del 16 gennaio 2014 sugli effetti delle manovre di consolidamento della finanza pubblica relative al periodo dal 2008 al 2013 disponibile su www.Regioni.it. Sul sostanziale azzeramento dei trasferimenti erariali alle Regioni si veda A. TURTURIELLO, *Regioni e federalismo fiscale*, in *Confronti*, 2011, 3, pp. 59 ss. Per una quantificazione della rideterminazione dell'aliquota dell'addizionale regionale all'Irpef si veda M. BIANCO – C. SCIANCALEPORE, *I criteri di allocazione delle risorse e il sistema perequativo alla luce delle recenti disposizioni in materia di federalismo fiscale regionale*, in AISRe, *Atti della XXXIII Conferenza Scientifica Annuale*, disponibile su www.aisre.it, settembre 2013, pp. 8 ss.; L. RIZZO – L. BERTIN, *La simulazione degli impatti della legge delega sulle Regioni*, in IPRES, *Prospettive del federalismo fiscale in Puglia e nel Mezzogiorno*, Bari, 2010, pp. 39 ss.; G. ARACHI – V. MAPELLI – A. ZANARDI, *Prime simulazioni del sistema di finanziamento e di perequazione di Regioni e Comuni previsto dalla legge delega sul federalismo fiscale*, in Università Bocconi, *Short note series*, 2009, pp. 4 ss.

(35) Cfr. P. BOSI – M. C. GUERRA, *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 2013, pp. 119 ss.; E. LONGOBARDI, *Economia tributaria*, Milano, 2009, pp. 163 ss.

(36) Per proposte di rimodulazione dell'addizionale regionale all'Irpef in Puglia aumentando l'effetto progressivo e redistributivo del prelievo si veda V. PERAGINE, *Il finanziamento delle politiche regionali per la non autosufficienza in Puglia. Ipotesi di riforma dell'addizionale Irpef*, in AA.VV., *Povertà e politiche sociali in Puglia. I bisogni, i criteri di selettività, le fonti di finanziamento*, Bari, 2012, pp. 107 ss.

dizionale comunale all'IRPEF. L'art. 1, comma 11, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, infatti, mutua il contenuto dell'art. 6, comma 4, del d.lgs. 68/2011 applicandolo, *mutatis mutandis*, all'addizionale comunale³⁷. La portata innovativa della sentenza in commento si espanderebbe anche alla fiscalità comunale chiarendo l'insussistenza dell'obbligo di prevedere aliquote legali differenziate per tutti gli scaglioni di reddito fissati dal legislatore statale. La Corte pare, quindi, modificare l'esito di una prima giurisprudenza amministrativa³⁸ e della prassi sul tema³⁹ che, invece, hanno richiesto l'obbligo di osservare integralmente tutti gli scaglioni statali.

4. L'applicazione di aliquote differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito: un problema di corretta esegesi

Con il secondo motivo di impugnazione il Presidente del Consiglio dei Ministri lamenta la violazione del terzo comma dell'art. 117 Cost. in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario nonché dell'art. 6 del d.lgs. 68/2011 quale norma interposta.

Al riguardo la Corte precisa che tale ultima disposizione normativa non intende imporre alle Regioni una integrale osservanza degli sca-

(37) In forza di tale disposizione «Per assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, i Comuni possono stabilire aliquote dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito stabiliti, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla legge statale, nel rispetto del principio di progressività.».

(38) Il TAR Campania, Napoli, nella sentenza 19 aprile 2012, n. 1839 ha stabilito che l'art. 1, comma 11, del d.l. 138/2011 «impone alle amministrazioni comunali di conformare i propri interventi in materia di addizionale ai principi regolatori dell'IRPEF e, quindi, anche al principio dell'applicazione progressiva per scaglioni di reddito fissato nell'art. 11 del d.P.R. 917/1986, essendo demandata alle predette amministrazioni la scelta circa la misura dell'aliquota da applicare a ciascuno scaglione, purché gli scaglioni siano diversificati nel numero e nelle fasce di reddito secondo lo schema delineato dalla normativa nazionale. Invero, non potrebbe altrimenti essere interpretata l'espressione "utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito stabiliti, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla legge statale, nel rispetto del principio di progressività" introdotta dal legislatore del 2011, se non come obbligo per i Comuni di articolare le aliquote di addizionale IRPEF secondo fasce di reddito corrispondenti a quelle di livello nazionale e nell'osservanza del criterio di progressività.».

(39) Cfr. I. ACCARDI, *Irpef, il grattacapo addizionali*, in *Italia Oggi*, 12 luglio 2013, p. 35; P. MIRTO, *Addizionali Irpef per scaglioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 novembre 2011, p. 18; G. TROVATI – P. MIRTO, *Addizionali regionali da rifare*, ivi, 8 novembre 2011, p. 8.

glioni predefiniti dalla norma statale per cui i limiti del potere regionale di differenziare le addizionali e di determinarne la misura restano affidati direttamente al principio costituzionale di progressività, senza ulteriori filtri. Principio di progressività che la Corte si è premurata di descrivere nella sua vera essenza che non è quella di assicurare che ogni singolo tributo sia progressivo, bensì che lo sia l'intero sistema tributario. Del resto l'IRPEF è il tributo progressivo per eccellenza da cui consegue, con ogni ragionevolezza, che la relativa addizionale mai potrebbe compromettere la qualità progressiva del sistema nel suo complesso.

Invero l'ovvietà delle considerazioni che la Corte costituzionale ha dovuto rimarcare a seguito di tale motivo di impugnazione, comporta alcune riflessioni sull'atteggiamento conflittuale dell'organo esecutivo dello Stato. Stiamo discutendo, infatti, di un modesto margine di autonomia impositiva riconosciuto alle Regioni dalla legge delega 42/2009 e dalla successiva legislazione attuativa.

Il punto di snodo per ridurre la defaticante quanto inutile conflittualità tra Stato e Regioni potrebbe consistere, in teoria, nel coniugare armonicamente la nuova autonomia impositiva regionale con la progressività dell'intero sistema tributario, che deve essere salvaguardata dallo Stato. Al riguardo occorre, tuttavia, evidenziare che la legge delega n. 42/2009 ha creato, di fatto, due distinti e paralleli sistemi tributari⁴⁰: uno dello Stato ed uno delle Regioni, quest'ultimo da costruire nell'ambito dell'esercizio della relativa potestà legislativa. Nel momento in cui il Governo si ostina a non accettare la novella autonomia regionale, pur nei ristretti limiti ad essa riconosciuti, impugnando ogni minima manovra fiscale effettuata dalle Regioni, si palesa il rischio di una implosione del sistema. Simile atteggiamento conservativo appare irragionevole anche alla luce dell'articolato meccanismo previsto dalla riforma federale che risulta molto cauto nell'attuare il decentramento fiscale privilegiando con ogni evidenza la potestà legislativa impositiva dello Stato.

(40) Cfr. F. GALLO, *Il federalismo fiscale delineato dalla legge delega n. 42/2009: tra autonomia tributaria coordinata e la competenza legislativa regionale "primaria"*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, p. 102.

Alla luce delle precedenti considerazioni, non sembra operazione teoricamente agevole quella di declinare l'autonomia impositiva regionale salvaguardando al contempo la progressività di un sistema di fatto parallelo a quello regionale. Occorre tenere presente, peraltro, che l'autonomia finanziaria di un ente territoriale si misura dalla sua autonomia impositiva, indispensabile per assicurare la conseguente autonomia di spesa. A fronte del passaggio di numerose funzioni alle Regioni con annessa autonomia in termini di spesa, si assiste alla preoccupazione del Governo di limitare il più possibile l'autonomia impositiva degli enti territoriali. Su tale falsariga, il Governo sostiene, nel caso di specie, che la Regione Puglia, avendo stabilito l'applicazione di un'unica aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF per gli ultimi tre scaglioni di reddito, avrebbe violato il comma 4 del citato art. 6 laddove richiede la differenziazione delle aliquote esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale.

Dall'interpretazione letterale della citata disposizione, tuttavia, emerge come la stessa si limiti a vietare al legislatore regionale, nella rideterminazione delle aliquote, la creazione di scaglioni di reddito diversi rispetto a quelli individuati dal legislatore statale. Tanto a differenza del sistema previgente in cui la mancanza di specifiche disposizioni ha consentito alle Regioni di parametrare le aliquote per scaglioni anche diversi da quelli di cui all'art. 11 del TUIR oppure per classi. In presenza di chiarezza espositiva che, nel caso di specie, caratterizza la formulazione dell'art. 6, comma 4, del d.lgs. 68/2011, non è ammissibile una interpretazione estensiva della norma (*in claris non fit interpretatio*) che finirebbe per essere anti-letterale e quindi illogica.

Il citato art. 6, dunque, non richiede che l'aliquota marginale cresca al passaggio da uno scaglione a quello successivo ma si limita a stabilire che qualora il legislatore regionale voglia differenziare le aliquote, lo può fare esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale. Ne discende che l'aliquota legale, ovvero la maggiorazione, ben può essere costante per alcuni scaglioni di reddito consecutivi.

L'uso da parte del legislatore nazionale nel citato art. 6, comma 4, del d.lgs. 68/2011 di un termine che indica una facoltà («le Regioni possono») fa senz'altro ritenere che le Regioni non necessariamente devono stabili-

re aliquote differenziate dell'addizionale regionale all'IRPEF, ben potendo decidere di stabilire anche un'unica aliquota. Vero è, invece, che qualora la Regione decida di stabilire aliquote dell'addizionale differenziate, allora lo può fare solo relazionandosi agli scaglioni di reddito erariali: la Regione, dunque, può maggiorare le aliquote dell'imposta senza che le stesse siano improntate ad un criterio rigidamente progressivo.

Tenuto conto della *ratio* della norma, è ragionevole interpretare la disposizione in esame nel senso che, ogni qualvolta una Regione vorrà (facoltà e non obbligo) stabilire aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF differenziate, lo farà esclusivamente tenendo conto degli scaglioni di reddito previsti per l'imposta erariale. Non è, invece, possibile evincere dalla lettura della norma il significato secondo cui l'incremento dell'aliquota deve essere presente necessariamente per tutti gli scaglioni di reddito: se il legislatore avesse voluto imporre alle Regioni tale ulteriore vincolo, oltre a quello di differenziare le aliquote esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli statali, lo avrebbe scritto (*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*).

Tale interpretazione è stata fatta propria dalla Corte che nella sentenza in commento ha sancito espressamente come il succitato comma 4 dell'art. 6 vieti l'adozione di aliquote disallineate rispetto agli scaglioni di reddito erariali e non già di aliquote costanti per più scaglioni di reddito. La disposizione, dunque, «non impone l'obbligo di osservare integralmente tutti gli scaglioni statali»⁴¹, ma sancisce il divieto di adottare scaglioni di reddito privi di collegamento con quelli individuati dal legislatore statale.

5. L'efficacia temporale delle disposizioni di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario

Con il terzo ed ultimo motivo del ricorso il Presidente del Consiglio dei ministri reclama l'impossibilità per la Regione di manovrare l'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF in quanto l'art. 1, comma 555, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013), che modifica l'art. 6, comma 7, del d.lgs. 68/2011, accorda tale potere solo a decorrere dall'anno

(41) Così Corte cost., 23 gennaio 2014, n. 8.

2014 mentre la norma impugnata produce i suoi effetti già nel 2013. La disposizione regionale, dunque, nel prevedere le predette variazioni dell'aliquota dell'addizionale regionale all'IrPEF a decorrere dal 1° gennaio 2013 si porrebbe in contrasto con l'art. 6 del d.lgs. 68/2011 ai sensi del quale le variazioni dell'aliquota si applicano a decorrere dal 2014.

In realtà, il richiamato comma 555 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228 ha modificato solo il comma 7 dell'art. 6 del d.lgs. 68/2011 prevedendo che le parole «a decorrere dal 2013» sono sostituite con le seguenti: «a decorrere dal 2014». Il novellato comma 7, tuttavia, si riferisce esclusivamente alle disposizioni di cui ai commi 3, 4, 5 e 6 dell'art. 6 del d.lgs. 68/2011 che disciplinano ulteriori limiti nella manovrabilità fiscale dell'addizionale⁴² e non anche al comma 1 a mente del quale «A decorrere dall'anno 2012 ciascuna Regione a statuto ordinario può, con propria legge, aumentare o diminuire l'aliquota dell'addizionale regionale all'IrPEF di base», che è rimasto invariato. La Regione, dunque, ben poteva differenziare le proprie aliquote dell'addizionale regionale all'IrPEF nei limiti stabiliti dall'art. 6 del d.lgs. 68/2011: come chiarito dalla Corte nella sentenza in commento il comma 1 del citato art. 6 rappresenta la “sede normativa” ove è disciplinato il potere regionale di aumentare o diminuire le aliquote a far data dall'anno 2012.

Viepiù, qualora si dovesse sposare la suesposta tesi del Presidente del Consiglio dei ministri secondo cui le Regioni giusta art. 6, comma 4, del d.lgs. 68/2011, oltre ad uniformarsi ai cinque scaglioni di reddito stabiliti dalla legge statale, debbano incrementare obbligatoriamente l'aliquota per ogni scaglione a far data dall'anno 2014 ex art. 1, comma 555, della legge di stabilità 2014 si giungerebbe ad un risultato paradossale: la censura di legittimità costituzionale sollevata innanzi al Giudice delle leggi concerne la violazione di una norma non in vigore all'epoca dei fatti (*tempus regit actum*). Considerando che il comma 4 del d.lgs. 68/2011 trova applicazione a decorrere dal 2014 (ora 2015), come stabilito dal successivo comma 7, l'obbligo di adottare un'aliquota marginale crescen-

(42) Cfr. A. TREVISANI, *Con il federalismo al via il riordino della fiscalità delle Regioni a statuto ordinario*, in *Corr. trib.*, 2011, 25, pp. 2026 ss.; C. BURATTI, *Autonomia e centralismo. Un commento allo schema di d.lgs. in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle Province*, in *Federalismo fiscale*, 2010, 2, pp. 3 ss.

te per ogni scaglione di reddito non troverebbe applicazione nella fattispecie in esame che, invece, si riferisce all'anno di imposta 2013.

6. Conclusioni

Il d.lgs. 68/2011 ha stabilito complessivamente un incrementato degli spazi di manovrabilità dei tributi propri derivati regionali. Le disposizioni normative contenute nel decreto attuativo della legge sul federalismo fiscale, infatti, hanno potenzialmente aumentato la flessibilità fiscale del legislatore regionale ma di fatto non riescono ad essere utilizzate pienamente dagli enti territoriali⁴³: le poche Regioni che hanno cercato di sfruttare i nuovi margini di flessibilità concernenti la leva fiscale per garantire lo sviluppo del proprio territorio hanno dovuto fare i conti con la massiccia stratificazione normativa e con un atteggiamento formalista dello Stato che è spesso culminato nel ricorso alla Corte costituzionale⁴⁴. Tanto è dimostrato dalla sentenza in esame in materia di addizionale regionale all'IrPEF ove lo Stato ha sostenuto che il principio di progressività può essere perseguito attraverso la previsione di una esigua variazione di aliquota. Come rilevato in dottrina, invece, «in tempi di bilanci magrissimi affidare la progressività all'addizionale IrPEF è una illusione, destinata a tradursi in micro-differenze di aliquota che complicano la vita a sostituti d'imposta ma non la cambiano di una virgola ai contribuenti»⁴⁵.

Il contenzioso, peraltro, ha riguardato non solo la determinazione dell'aliquota dell'addizionale regionale all'IrPEF ma le ulteriori detrazioni introdotte da alcune Regioni. La Toscana, ad esempio, con l'art. 5 della citata l.r. 77/2012 ha disposto un incremento delle detrazioni nazionali per ricchi di famiglia a valere sull'anno di imposta 2013 impugnato dalla Presi-

(43) Cfr. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, cit., pp. 1 ss. Si veda anche C. SCIANCALEPORE, *I tributi regionali di scopo tra disciplina vigente e prospettive di riforma*, in A. URICCHIO (a cura di), *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Rimini, 2013, pp. 185 ss.

(44) Cfr. A. ALBANESE, *L'evoluzione della finanza degli enti territoriali nel federalismo fiscale*, in A. URICCHIO (a cura di), *La fiscalità locale tra modelli gestori e nuovi strumenti di prelievo*, Rimini, 2014, pp. 27 ss.

(45) Come osservato da G. TROVATI, *Progressività impossibile per il fisco dei sindaci*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 settembre 2013, p. 10 «in tempi di bilanci magrissimi affidare la progressività all'addizionale IrPEF è una illusione, destinata a tradursi in micro-differenze di aliquota che complicano la vita a sostituti d'imposta ma non la cambiano di una virgola ai contribuenti».

denza del Consiglio dei Ministri in quanto l'art. 1, comma 555, della legge di stabilità 2013 (legge 228/2012) ha posticipato la possibilità per le Regioni di manovrare le detrazioni al 2014. La Toscana ha dovuto dapprima con l.r. 19/2013 posticipare gli effetti della propria disposizione all'anno 2014, e, successivamente, abrogare la disposizione con la l.r. 2 agosto 2013, n. 45 privilegiando sostegni diretti alle famiglie ancorati all'ISEE⁴⁶. Recentemente sono stati promossi dallo Stato ulteriori contenziosi in tema di Irap volti a limitare l'adozione di *tax expenditures* regionali⁴⁷: si pensi al caso della Sardegna che, con l'art. 2 della l.r. 23 maggio 2013, n. 12 aveva disposto a decorrere dal 2013 la riduzione delle aliquote IrAP. La disposizione è stata impugnata davanti alla Consulta in quanto il suddetto d.lgs. 68/2011 non è applicabile alla Regione Sardegna nella sua qualità di Regione a statuto speciale essendo, invece, riferibile alle sole Regioni a statuto ordinario. Il Giudice delle leggi è stato, inoltre, chiamato a pronunciarsi sull'art. 4 della l.r. Toscana 31 luglio 2012, n. 45 che istituisce un credito di imposta a valere sull'Irap per quelle imprese che effettuano erogazioni liberali per progetti concernenti la promozione, dichiarandone la legittimità⁴⁸.

Il livello di conflittualità tra Stato e Regioni è divenuto evidentemente insostenibile e controproducente per tutte le parti coinvolte. Sarebbe, invece, auspicabile che in questo delicato momento di crisi economica tutti i livelli di governo operino secondo il principio di collaborazione istituzionale⁴⁹ dando attuazione alla riforma federale e definendo puntualmente il *tax assignment* tra Stato ed enti territoriali.

(46) La Regione Piemonte con l'art. 3 della l.r. 19 dicembre 2013, n. 23 e la Regione Puglia con l'art. 5 della l.r. 30 dicembre 2013, n. 45 hanno disposto, tuttavia, una maggiorazione delle detrazioni per carichi di famiglia.

(47) Cfr. F. FICHERA, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. trib.*, 2012, 4, pp. 969 ss.

(48) Si veda Corte Cost., 17 giugno 2013, n. 153 con nota di F. AMATUCCI, *Il riconoscimento del potere delle Regioni di riduzione e azzeramento dell'aliquota IrAP*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, pp. 1093 ss.

(49) Si veda M. BASILE, *Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente*, Bari, 2010, *passim*.