

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

di Luca Antonini \*

(in corso di pubblicazione in *le Regioni*, n. 1/2004)

1. Premessa: il letargo dell'art. 119 Cost.

Il nuovo art.119 della Costituzione attende di essere attuato e finché questo non avverrà tutto il nuovo disegno costituzionale sul federalismo non sarà in grado di svilupparsi realmente. Con una prima metafora si può paragonare la riforma del Titolo V ad un motore che attende il carburante: in mancanza, per quanto evoluto, non potrà mai essere messo in moto. Il carburante, in questo caso, è l'insieme delle risorse che saranno mobilitate dal federalismo fiscale.

Ma con una seconda metafora si può anche ritenere che l'impianto del Titolo V rappresenti solo il progetto del motore e finché non sarà compiuto il IV decentramento (attraverso l'allocatione delle funzioni amministrative e il conseguente trasferimento delle risorse strumentali, finanziarie e umane) quel motore, pure disegnato sulla carta della Costituzione, non si potrà ritenere ancora concretamente realizzato. Ne deriva che fino a quando non sarà possibile valutare con chiarezza il concreto esito dell'applicazione del principio di sussidiarietà, indicato nell'art.118 Cost. e attuato dall'art.7 della l.n. 131 del 2003, sarà difficile stabilire di quanto "carburante" il motore necessita.

In altre parole, il meccanismo del federalismo fiscale è strettamente collegato alla definizione dei quadri competenziali: solo una volta stabilite con chiarezza le funzioni è possibile mettere definitivamente a regime i flussi necessari al loro finanziamento attraverso meccanismi di federalismo fiscale.

A titolo esemplificativo è interessante ricordare il processo diacronico che ha condotto alla formulazione del d. lgs. n. 56 del 2000. Quel processo aveva infatti il proprio presupposto nel Terzo decentramento, avviato con la l. n. 59/97, cui è seguito il d.lgs. n.112/98 e quindi le leggi regionali generali che ad esso hanno dato completamento. Una volta definito il quadro legislativo delle competenze lo Stato ha potuto trasferire agli enti sub statali (Regioni, province, Comuni) le risorse umane, strumentali e monetarie con i d.P.C.M., dalla cui entrata in vigore è decorso l'inizio della titolarità delle nuove funzioni. Solo a questo punto è stato possibile disegnare quel sistema di federalismo fiscale che si è tradotto nel d.lgs. n. 56 del 2000. In base alle stime dell'Isae le risorse da trasferire alle Autonomie Locali sono risultate, nella prima quantificazione del 1999, pari a circa 23.000 unità di personale, 8,8 miliardi di euro di risorse finanziarie annue (escluse le spese per il personale) e 8,1 miliardi di euro di risorse per specifici programmi di intervento.

A prescindere dalla quantificazione, quello che qui si vuole mettere in luce è come, in quella circostanza, il sistema di federalismo fiscale si sia potuto avviare solo tre anni dopo dalla prima previsione normativa del Terzo decentramento (la legge n. 59 del 1997). L'emanazione del d. lgs. n. 56 del 2000 (che peraltro ha anche trasformato il meccanismo di finanziamento della sanità in una compartecipazione all'Iva, inizialmente del 25,7%, giunta al 38,55% nel 2002 e quindi fissata al 37,39%), dimostra, infatti, come si sia prolungato per ben tre anni l'arco temporale diretto a dare attuazione a un sistema di federalismo fiscale relativo solo ad un processo di decentramento amministrativo a "costituzione invariata".

Per quanto riguarda l'attuazione del nuovo art.119 Cost. il quadro di riferimento appare decisamente più complesso di quello alla base del d.lgs. n. 56 del 2000: mentre in quel caso si trattava solo di un decentramento amministrativo "a costituzione invariata", il nuovo Titolo V non solo ha inaugurato un processo di "federalismo legislativo" ma ha anche previsto, come si è accennato in apertura, nuovi criteri di allocatione delle funzioni amministrative (alle quali si ricollega l'attività di spesa) che si basano sui principi di sussidiarietà e adeguatezza. Rispetto al semplicistico criterio del parallelismo utilizzato dal vecchio testo costituzionale, l'innovazione introdotta dal nuovo art.118 Cost. implica un processo di attuazione complesso, caratterizzato dalla presenza di momenti consensuali diretti a permettere l'intesa sulle allocazioni. L'art. 7 della legge n. 131/2003 (cd. legge La Loggia), infatti, ai fini della distribuzione delle nuove funzioni amministrative degli enti sub statali, prevede la conclusione di Accordi in sede di Conferenza unificata e la predisposizione di disegni di legge diretti, in sede di manovra finanziaria annuale, a recepire i suddetti accordi. Inoltre, che nelle materie di competenza legislativa regionale a queste leggi statali dovranno (*rectius*: potranno) seguire leggi

regionali di attuazione, cui spetterà in concreto definire, in queste materie, il livello di governo cui la funzione dovrà essere allocata (Regione, Provincia, Città metropolitana, Comune).

Fino al momento in cui questo processo di attuazione del Titolo V non sarà concluso, rimarrà quindi un inevitabile margine di incertezza riguardo all'entità di risorse finanziarie di cui ogni categoria di ente sub statale dovrà disporre per finanziare l'attività amministrativa di sua competenza.

A questo quadro si devono aggiungere ulteriori elementi di variabilità derivanti dalla approvazione da parte del Consiglio dei Ministri, in data 16 settembre 2003, del d.d.l. costituzionale AS n. 2544 (la cd. "bozza di Lorenzago") che potrebbe produrre impatti non marginali sia sulla quantificazione dei flussi finanziari, sia sulla relativa competenza a definire la struttura del federalismo fiscale. Il d.d.l., infatti, non solo ingloba la cd. *Devolution*, ma rialloca la competenza legislativa in materia, rendendo bicamerale la legge sulla perequazione e monocamerale del Senato federale la competenza a definire i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica.

L'attuale instabilità del quadro costituzionale, la complessità del processo di attuazione legislativa del conferimento delle funzioni amministrative e la conseguente incertezza in ordine alla entità delle risorse strumentali, finanziarie ed umane che dovranno essere trasferite, non preclude in astratto la possibilità di definire i nuovi meccanismi del federalismo fiscale. Tuttavia, limita fortemente la possibilità di stabilire con precisione gli impatti finanziari del decentramento.

Occorre poi precisare che i lavori dell'Alta commissione di studio (l'organismo che è stato preposto ad indicare al Governo i principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario) - tenuti a concludersi, in forza dell'art.2, comma 20, lett. b) della l. finanziaria n. 350/2003, entro il termine tassativo del 30 settembre 2004 - devono svilupparsi ai sensi dell'art. 3 della l. n. 289/02, sulla base delle indicazioni contenute nell'Accordo sui "meccanismi strutturali del federalismo fiscale" raggiunto in sede Conferenza unificata. Ma ad oggi (30 dicembre 2003) tale accordo non è ancora stato concluso, lasciando l'Alta Commissione ancora priva della base necessaria a svolgere il proprio mandato.

## 2. La sentenza n. 296/2003 e la competenza statale esclusiva sull'Irap

La sentenza n. 296/2003 (i cui principi sono stati poi ribaditi anche nelle sentt. n. 297 e 311) ha risolto alcune incertezze sulla portata del nuovo art.119 Cost., precisando che l'Irap non rientra tra i tributi propri regionali. Viene meno quindi ogni dubbio di costituzionalità sulla delega per la riforma fiscale (l. n. 80/2003) che prevede la graduale soppressione dell'Irap. Nella sentenza, la Corte costituzionale, correggendo anche la tesi dell'Avvocatura dello Stato, ha infatti precisato che l'Irap non rientra nella competenza concorrente, bensì in quella esclusiva statale (art.117, II comma, lett. e). I "tributi propri" regionali in senso stretto saranno, pertanto, solo quelli istituiti con legge regionale nel rispetto dei principi statali di coordinamento della finanza pubblica.

La pronuncia è importante perché parte della dottrina aveva, invece, ritenuto che l'Irap dovesse essere qualificata come tributo proprio regionale ai sensi del III comma del nuovo art.119 Cost., giungendo anche a sostenere l'incostituzionalità della delega contenuta nella l. n. 80/2003. La tesi si appoggiava sul presupposto che la giurisprudenza costituzionale, in passato, avrebbe compreso tra i tributi propri delle Regioni quei tributi il cui gettito è ad esse integralmente devoluto: da qui la conseguenza che, già prima della modifica del titolo V, l'Irap dovesse essere annoverata tra i tributi propri. Dal momento che il nuovo art 119 ha ampliato i poteri delle Regioni sui tributi propri, che sarebbero diventati oggetto di una potestà legislativa di tipo esclusivo (seppure limitata dai principi fondamentali di coordinamento), lo Stato - secondo questa tesi - avrebbe quindi "perso la possibilità di disciplinare l'IRAP".

Questa tesi - oggi respinta dalla Corte - si fondava su una indebito intreccio tra i percorsi argomentativi della pregressa giurisprudenza costituzionale e le categorie concettuali emergenti dal nuovo art.119 Cost.

Ad entrambi i termini del problema è quindi dedicare un sintetico approfondimento: in tal modo si dimostra come la soluzione affermata nella sent. n. 296/03 fosse invece prevedibile.

Più precisamente, il nuovo art.119 della Cost. detta una serie di regole la cui intelligibilità è, però, legata al coordinamento sistematico con altre previsioni del nuovo Titolo V relative al federalismo fiscale. L'art.117, II comma, lett. e), Cost., riserva, infatti, alla legislazione esclusiva statale la materia "sistema tributario e contabile dello Stato" e la disposizione del III comma dello stesso art.117 attribuisce alla competenza concorrente la materia "armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". Nel confronto tra le due disposizioni, la

competenza esclusiva statale appare quindi limitata solo al sistema tributario dello Stato e ai principi fondamentali del coordinamento del sistema tributario *tout court*. Poiché il IV comma dell'art.117 Cost. prevede la competenza regionale esclusiva in relazione alle materie "innominate", ne dovrebbe quindi conseguire la competenza esclusiva delle Regioni in relazione ai tributi non istituiti dalla legge statale ai sensi della lett. e) del II comma dell'art.117 Cost.. (quindi in relazione ai tributi regionali e locali) .

Il secondo comma dell'art.119, II comma, sembra confermare questa interpretazione, dal momento che dispone: "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". Il passaggio dalla forma passiva del vecchio testo ("alle Regioni sono attribuiti") a quella attiva del nuovo art.119, cost., ("le Regioni stabiliscono") sembrerebbe, infatti, legittimare la possibilità per le Regioni di introdurre autonomamente (prescindendo cioè da una legge statale) nuovi tributi. In altri termini, la tesi della non necessità della legge statale istitutiva, che sotto la vigenza del vecchio art.119 Cost. appariva decisamente problematica, sembrerebbe ricevere ora un supporto testuale maggiore .

A questa ricostruzione sistematica del nuovo dettato costituzionale - ormai diffusamente condivisa dalla dottrina - occorre solo aggiungere che la possibilità di riconoscere una pluralità di sistemi tributari regionali deve essere però considerata insieme alla riserva allo Stato dei principi fondamentali del coordinamento tributario. La nozione di coordinamento, infatti, che sinora ha sempre ricevuto un'interpretazione forte e decisamente restrittiva dell'autonomia regionale, potrebbe ad esempio limitare la possibilità di istituire tributi regionali sulle sole basi imponibili non soggette a tassazione da parte dello Stato (v. però *infra*). Il sistema tributario regionale, in questo caso, potrebbe caratterizzarsi per l'autonoma istituzione tributi istituiti con legge regionale ma solo in limitate ipotesi.

A prescindere da un ulteriore approfondimento di questo aspetto, qui interessa però evidenziare che, a differenza del vecchio testo - *rectius*: dell'interpretazione che ne venne data dalla Corte costituzionale -, il nuovo art.119 Cost. prevede la possibilità per le leggi regionali di istituire, nei limiti dei principi del coordinamento, veri e propri tributi regionali.

Da questo punto di vista l'Irap, invece, è qualificabile come un tributo regionale solo nel senso di "attribuito" alle Regioni, ma non rientra nella gamma di questi tributi regionali "propri" in senso stretto che potranno essere istituiti dalla legge regionale.

Era quindi inesatto affermare che, siccome la giurisprudenza costituzionale in passato aveva qualificato l'Irap come tributo regionale, la legislazione statale, stante il tenore del nuovo art.119 Cost., avrebbe perso la competenza sull'Irap. Nella casella costituzionale dei tributi propri prefigurata dal nuovo art.119 Cost. non è, infatti, possibile inserire quei tributi per i quali, nel vigore del vecchio testo, si utilizzava in realtà la terminologia di tributi "propri" o "regionali" solo in antitesi alle quote di tributi erariali. Si trattava, in quel caso, pur sempre di tributi "attribuiti" e non di tributi istituiti direttamente dalle Regioni, proprio perché il vecchio 119 Cost. non consentiva tale facoltà, richiedendo sempre una previa legge statale di istituzione o comunque di autorizzazione all'istituzione del tributo "regionale" .

Proprio da questo punto di vista si può sostenere che la tesi seguita dalla sent. n. 267/03 era prevedibile anche alla luce della pregressa giurisprudenza costituzionale che, nel vigore del vecchio art.119 Cost., si era misurata sulla natura dell'Irap.

In particolare, si può ricordare la sent. n. 138/99 (ma vedi già la sent. n. 111/99), dove la Corte rispose alla doglianza della regione Sicilia che, ritenendo insufficiente la mera potestà attuativa delineata dall' art. 24, comma 2, del decreto legislativo istitutivo dell'Irap, rivendicava una competenza esclusiva o almeno concorrente sull'imposta. La sentenza, infatti, precisò che l'Irap: "si configura bensì come tributo proprio delle Regioni, nel senso in cui tale nozione, in contrapposizione alle "quote di tributi erariali", è utilizzata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, cioè nel senso di tributo istituzionalmente destinato ad alimentare la finanza della Regione nel cui territorio avviene il prelievo a carico della rispettiva collettività: ma è pur sempre un tributo "attribuito" alla Regione - come si esprime l'art. 119 - dalla legge dello Stato, che ne definisce i caratteri e la disciplina fondamentale quanto a soggetti colpiti, presupposti e materia imponibile. La Regione Siciliana, nei riguardi di questo tributo, gode dunque, in primo luogo, degli stessi spazi di autonomia riconosciuti a tutte le Regioni, relativi alle "procedure applicative" dell'imposta e all'eventuale variazione, entro certi limiti, dell'aliquota".

E' interessante, peraltro, precisare che la stessa argomentazione venne estesa dalla Corte anche l'addizionale IRPEF, precisando che anche in tal caso si trattava di un'imposta "attribuita" alle Regioni, in ordine alla quale "la Regione

Siciliana, oltre a compiere le scelte espressamente demandate ...potrà esercitare la propria potestà legislativa alla stessa stregua, e con gli stessi limiti, di quanto avviene per i tributi erariali regionalmente riscossi, il cui gettito è ad essa devoluto".

E' opportuno anche ricordare che nella sentenza n. 348/2000, riguardante l'imposta sulle emissioni sonore derivanti dal traffico aereo, la Corte ha precisato che tale imposta, pur definita "erariale regionale", in realtà doveva qualificarsi come un tributo istituito dallo Stato in tutto il territorio nazionale e disciplinato dallo Stato come gli altri tributi erariali.

La breve rassegna della giurisprudenza costituzionale permette quindi di concludere che la Corte costituzionale, sotto la vigenza del vecchio art.119, poteva aver qualificato l'Irap come tributo proprio ma solo nel senso di un tributo il cui gettito è attribuito alle Regioni.

E' importante ribadire però che proprio la normativa costituzionale, così come la Corte l'aveva sempre interpretata, non consentiva altre figure di tributi propri (e in particolare non prevedeva la categoria dei tributi autonomamente istituiti dalla legge regionale). Nata sotto il vecchio art.119 Cost., l'Irap, quindi, si configura come un tributo istituito dalla legge statale attribuito alla Regione: solo in questo limitato significato lo si poteva intendere, nel vigore del vecchio art.119 Cost., come tributo proprio. Ne consegue l'inapplicabilità a tale imposta della nuova categoria di tributi "propri" sui quali in modo ben diverso si struttura sistematicamente il nuovo art.119 Cost. quando afferma che gli enti territoriali "stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri". Tale espressione, infatti, non risulta applicabile né all'Irap né ai vecchi tributi propri (nel senso di istituiti con legge statale e attribuiti alle Regioni), la cui disposizione di riferimento adesso diviene invece l'art.117, II comma, lett. e) laddove prevede la competenza esclusiva dello Stato sul sistema tributario statale. I tributi propri in senso stretto, sui quali le Regioni avranno competenza esclusiva nei limiti dei principi di coordinamento, saranno pertanto unicamente quelli che verranno istituiti con leggi regionali (assieme a quella limitata categoria di tributi, che sotto il vigore del vecchio art.119 Cost., sono già stati istituiti dalle leggi regionali in base a una mera legge autorizzativa dello Stato ).

Questa interpretazione ha trovato conferma nella sent. n. 296 del 2003, dove si precisa: "la circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa - nonostante la sua denominazione - non può considerarsi «tributo proprio della regione», nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale. Ne discende che, allo stato, la disciplina sostanziale dell'imposta non è divenuta - come la stessa Avvocatura sembra erroneamente ritenere - oggetto di legislazione concorrente, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, della Costituzione, ma rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e)".

La sentenza n. 269/03 è quindi ineccepibile nel risolvere l'equivoco interpretativo che poteva derivare dal passaggio dalla vecchia alla nuova formulazione dell'art.119 Cost., la quale, peraltro, prevede solo tributi propri (nel senso stretto prima chiarito) e compartecipazioni al gettito di tributi erariali, ma non sembra lasciare spazio a tributi erariali-regionali (come appunto l'Irap).

Evidentemente si tratta di un problema di diritto transitorio destinato a coinvolgere tutta la gamma dei vigenti tributi che, sotto la vigenza del vecchio art.119 Cost., sono stati istituiti dallo Stato ma attribuiti alle Regioni.

Un problema di diritto transitorio che il nuovo Titolo V sembra lasciare completamente scoperto, dal momento che l'intera riforma non prevede alcuna disposizione rivolta direttamente a regolare il passaggio al nuovo regime.

Proprio per questo motivo, un'interpretazione fondata sui principi di coordinamento del sistema tributario o sul rafforzamento dell'autonomia finanziaria di entrata disposta dal nuovo art.119 Cost. poteva forse condurre la Corte costituzionale, pur salvando il principio della competenza statale sull'Irap, verso una maggiore apertura nei confronti delle posizioni regionali.

Questo punto di vista si chiarisce approfondendo i casi concreti da cui muove la sentenza in commento. L'art. 1 della legge reg. Piemonte n. 20 del 2002, infatti, aveva esteso all'Agenzia per lo svolgimento dei giochi olimpici l'esonero dal versamento dell'Irap e dai relativi obblighi contabili che la legge statale già stabiliva per il Comitato organizzatore dei giochi stessi. Il nesso funzionale tra i due enti aveva portato la Regione a estendere l'esenzione ritenendola compatibile

con la *ratio* della legge statale. Di diverso avviso è stata invece la Corte che ha negato la possibilità di ogni intervento regionale diretto ad ampliare la portata dell'esenzione.

Corretta in linea di principio sulla questione dell'inquadramento dell'Irap, la sentenza appare quindi meno condivisibile laddove dimostra un'interpretazione restrittiva della nuova autonomia impositiva regionale, alla quale non viene lasciato alcun margine di intervento nonostante la formulazione del nuovo art.119, I comma, sia molto più ampia rispetto a quella precedente.

La precedente formulazione, infatti, limitava l'autonomia finanziaria delle Regioni "nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica"; la nuova prevede, molto più ampiamente che "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa".

Ne deriva paradossalmente che, nonostante la svolta federalista prodotta dalla riforma del Titolo V, rischiano ora di essere messi fuori gioco tutta una serie di interventi *latu sensu* agevolativi che le Regioni, pur sotto la vigenza del più restrittivo e vecchio art.119 Cost., hanno disposto interpretando in modo estensivo i poteri loro concessi dalla normativa statale sull'Irap.

### 3. Le normative regionali a rischio dopo la sent. n. 296/2003

Più precisamente, l'art. 15 del d.lgs. 446/97, al terzo comma, consente alle Regioni, a partire dal 2000, di variare l'aliquota fino al massimo di 1%, anche per settori di attività e categorie di soggetti passivi, e l'art. 18 di abbassare l'aliquota oltre il punto percentuale con legge regionale, al fine di favorire le nuove iniziative produttive. Ai poteri concessi dal decreto 446 va poi aggiunto quello attribuito dall'art. 21 d.lgs. 460/97, che consente a Regioni, Province e Comuni di ridurre fino all'esenzione la pressione fiscale sulle ONLUS.

Alcune Regioni, sulla scorta di tali disposizioni, hanno adottato misure derogatorie al di là di quanto strettamente consentito dalla normativa statale, intervenendo su singoli settori o situazioni e differenziando le aliquote generalmente secondo tre direttrici: per territorio, per genere di attività o per ente, con misure transitorie o tendenzialmente stabili.

Ad esempio, quattro Regioni (Abruzzo, Liguria, Molise, Toscana) e la Provincia di Trento hanno introdotto agevolazioni per attività esercitate in alcune aree del proprio territorio, economicamente depresse, disagiate o sfavorevoli all'insediamento, oppure colpite da eventi calamitosi. La facoltà di differenziazione per territorio, tuttavia, non è prevista esplicitamente dalla normativa statale.

Inoltre, il settore agricolo e della pesca, già favorito dalla normativa statale che ha previsto fino al 2003 aliquote inferiori al 4,25%, è stato spesso protetto con agevolazioni regionali che hanno abbassato ulteriormente le aliquote. Anche sulla costituzionalità di tali disposizioni potrebbero nascere questioni: infatti la disciplina Irap sembra consentire alle Regioni di introdurre agevolazioni alle sole categorie cui si applica l'aliquota generale del 4,25%, e non a quelle regolate da una disciplina transitoriamente derogatoria. Le Regioni, pertanto, dovrebbero potere introdurre variazioni soltanto quando a tali attività risulti applicabile l'aliquota del 4,25%, ossia a partire dal 2004.

Al contrario degli interventi visti finora, quelli sulle aliquote applicabili alle banche, alle società finanziarie e alle compagnie assicurative sono sempre peggiorativi. Tuttavia, anche su questi si appuntano alcuni dubbi, poiché anche in questo caso si tratta di un regime transitorio, che le Regioni non potrebbero modificare se non una volta divenuta applicabile anche a tali comparti l'aliquota del 4,25%.

Infine, la Regione Abruzzo ha previsto un'agevolazione del 1,5% - quindi eccedente il limite del punto percentuale previsto dal decreto istitutivo dell'Irap - per le farmacie rurali che si trovano nei piccoli Comuni, allo scopo di incentivarne la presenza. La Regione Toscana, invece, ha previsto che gli esercizi commerciali ubicati nelle zone montane, qualora svolgano congiuntamente anche altri servizi di particolare interesse collettivo, possano ottenere con apposito procedimento l'esenzione dall'imposta.

Questi interventi regionali risultano ora a rischio di incostituzionalità, sebbene, si possano spesso presentare come un limitato e ragionevole esercizio dell'autonomia impositiva regionale e anche, in alcuni casi specifici, pienamente conformi alla logica sottostante all'Irap.

L'eccessiva rigidità che può derivare dall'interpretazione seguita dalla sentenza si conferma ulteriormente nella censura

della proroga dei termini di accertamento disposta dalla legge piemontese per la tassa automobilistica. Questa proroga nasceva dall'esigenza di aggiornare gli archivi regionali ed evitare l'invio di "cartelle pazze". Quando la Regione si è vista impugnare la legge, per non correre rischi, non ha attuato la proroga e ha dovuto spedire a tappeto le cartelle, nonostante gli archivi "sporchi". Così tanti contribuenti si sono visti recapitare cartelle inesatte. In questo caso la proroga aveva una sua *ratio* e neanche il principio stabilito dallo Statuto del contribuente poteva dirsi violato dalla legislazione regionale - come invece sosteneva l'impugnativa statale -, proprio per la ragionevolezza della deroga, diretta a evitare le "cartelle pazze".

Sebbene la Corte eviti di prendere posizione su questo punto, le disposizioni dello Statuto del contribuente si qualificano infatti come "principi generali": pertanto la loro deroga da parte delle Regioni non sembra che possa essere esclusa in modo assoluto, bensì solo quando appaia irragionevole.

4. Mentre la Corte ridimensiona i poteri regionali sull'Irap intanto parte il tubatico siciliano.

La sent. n. 296 è quindi ineccepibile perché risolve la questione sulla natura dell'Irap riconducendola alla competenza statale esclusiva, ma forse avrebbe dovuto considerare maggiormente la ragionevolezza delle piccole deroghe disposte dalla legislazione regionale su questi tributi "erariali-regionali", il cui gettito è interamente devoluto alla Regioni, alle quali sono anche stati demandati i poteri di accertamento.

Peraltro, un'identica disposizione di proroga dei termini di accertamento della tassa automobilistica è stata disposta dalla l. reg. Liguria n. 20/2002, che però, non essendo stata impugnata dallo Stato, sembra destinata a rimanere in vigore.

Ben più discriminatoria, comunque, è la mancata impugnazione da parte del Governo del "tubatico" siciliano. La regione Sicilia, infatti, con la finanziaria 2002 ha introdotto un tributo (definendolo di tipo ambientale) a carico di tutti i possessori di grandi gasdotti, a titolo di risarcimento per i danni ambientali prodotti dall'attraversamento del territorio regionale. Il tributo è un classico esempio di imposta "esportata", poiché il tributo siciliano determinerà un costo aggiuntivo che il possessore del gasdotto con tutta probabilità provvederà a scaricare sul prezzo all'utenza. Il "tubatico" deliberato dalla Sicilia verrà così pagato da tutti gli italiani, con una grave elusione dello spirito del federalismo, che dovrebbe essere diretto, invece, a garantire l'*accountability* piuttosto che ad aggirare la responsabilità impositiva nei confronti dei propri elettori regionali.

5. La sanatoria statale provvisoria per la Tassa automobilistica.

I problemi che sono stati evidenziati, soprattutto quelli derivanti sia dal mancato riferimento nel nuovo art.119 Cost. alla categoria dei tributi erariali-regionali sia dell'assenza di un apposito regime di diritto transitorio, saranno probabilmente destinati trovare soluzione all'interno dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Nella sua prima giurisprudenza sulla nuova autonomia impositiva regionale, la Corte sembra aver rinunciato al tentativo di iniziare a riempire in via interpretativa, prima dell'intervento specifico del legislatore statale, questa nuova casella dell'art.119 Cost.

Tali principi, sui quali dovrà lavorare l'Alta commissione di studio per il federalismo fiscale ricordata in apertura, diventeranno quindi di fondamentale importanza per chiarire l'ampiezza della autonomia impositiva regionale e limitare i rischi di un federalismo fiscale caotico, che da un lato penalizza eccessivamente l'autonomia regionale e dall'altro potrebbe permettere il proliferare delle imposte esportate.

A questo proposito conviene ricordare che nell'esperienza spagnola i problemi di coordinamento hanno trovato importanti risposte nella LOFCA (la legge organica sul finanziamento delle CC.AA., più volte modificata), che ad esempio ha anche previsto un limite alla possibilità di istituire imposte regionali sulle stesse fattispecie già regolate dalle imposte statali.

Evidentemente si dovrà trattare di limiti ragionevoli, altrimenti risulterà forte il rischio di una eccessiva limitazione alla potestà impositiva regionale.

Da ultimo, è utile ricordare che la finanziaria per il 2004 (l. n. 350/2003) al comma 22 dell'art.2 prevede che "Nelle more del completamento dei lavori dell'Alta Commissione di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b), della legge 27 dicembre

2002, n. 289, nelle regioni che hanno emanato disposizioni legislative in tema di tassa automobilistica e di IRAP in modo non conforme ai poteri ad esse attribuiti in materia dalla normativa statale, l'applicazione della tassa opera, a decorrere dalla data di entrata in vigore di tali disposizioni legislative e fino al periodo di imposta decorrente dal 1° gennaio 2007, sulla base di quanto stabilito dalle medesime disposizioni nonché, relativamente ai profili non interessati dalle predette disposizioni, sulla base delle norme statali che disciplinano il tributo".

Si tratta, in altre parole, di una sanatoria transitoriamente disposta dallo Stato proprio in conseguenza della sent. n. 296 del 2003 con la quale il titolare della potestà legislativa esclusiva conferma le disposizioni regionali in vigore fino al 31 dicembre 2008. La norma, tuttavia, non è chiara, dal momento che cita sia la tassa automobilistica sia l'Irap, ma poi si limita ad un generico riferimento solo alla "tassa". Nel comma successivo si precisa poi che "Entro il periodo di imposta decorrente dal 1° gennaio 2007, le regioni di cui al comma 22 provvedono a rendere i loro ordinamenti legislativi in tema di tassa automobilistica conformi alla normativa statale vigente in materia".

Il riferimento all'Irap quindi scompare e si deve pertanto ritenere che detta imposta sia stata esclusa dalla "sanatoria", lasciando aperto il rischio d'incostituzionalità per le normative regionali ad essa relative prima ricordate.

\* Straordinario di Diritto costituzionale Facoltà di Giurisprudenza Università di Padova

ISAE, *Primo rapporto annuale sul federalismo*, febbraio 2003, p. 20

Peraltro, lo stesso art. 7 prevede la possibilità che, nelle "more" dell'approvazione dei disegni di legge statale, i conferimenti possono essere anticipati da d.P.C.M.

Art.3 l. finanziaria per il 2003:" 1. In funzione dell'attuazione del titolo V della parte seconda della Costituzione e in attesa della legge quadro sul federalismo fiscale:

a) gli aumenti delle addizionali ... sono sospesi fino a quando non si raggiunga un accordo ai sensi del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, in sede di Conferenza unificata tra Stato, regioni ed enti locali sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale;

b) fermo restando quanto stabilito dall'accordo interistituzionale tra il Governo, le regioni, i comuni, le province e le comunità montane stipulato il 20 giugno 2002, è istituita l'Alta Commissione di studio per indicare al Governo, sulla base dell'accordo di cui alla lettera a), i principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ai sensi degli articoli 117, terzo comma, 118 e 119 della Costituzione.

Sulla sent. cfr. DI MARIA, *La normativa "negletta". Brevi riflessioni sull'inerzia del legislatore e sulla ritrosia ermeneutica della Corte costituzionale di fronte all'art.119 Cost.*, in <http://www.federalismi.it/>

L'art.8 (*Graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive*) della l. 7 aprile 2003, n. 80, "Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale", dispone: "1. Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), con prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro e di eventuali ulteriori costi, valutando la possibilità di dare la precedenza ai soggetti con una prevalente incidenza del costo del lavoro rispetto agli altri costi. I decreti legislativi dovranno prevedere anche la semplificazione della base imponibile."

Così BRANCASI, *Adeguatezza delle risorse finanziarie ai compiti degli enti locali*, Relazione al convegno su *Regioni ed Enti locali dopo la riforma del titolo V della Costituzione fra attuazione e ipotesi di ulteriore revisione*, Caserta 10-11 aprile 2003, Astrid, in <http://www.astrid-online.it/il-sistema1/BRANCASI-FederalismoFiscaleCaserta1.pdf>, per il quale: "Da tempo la Corte costituzionale ha ricompreso tra i tributi propri delle Regioni quei tributi il cui gettito è ad esse integralmente devoluto: da ciò la conseguenza che, già prima della modifica del titolo V, l'IRAP era annoverata tra i tributi propri. Il nuovo art 119 ha ampliato i poteri delle Regioni sui tributi propri, perché sono diventati oggetto di una potestà legislativa di tipo esclusivo (seppure limitata dai principi fondamentali di coordinamento): conseguentemente lo Stato ha perso la possibilità di disciplinare l'IRAP".

Art.119, Cost. "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del

sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.

La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. E' esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti."

Così GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria*, 2/2002, 589, ss.

Cfr., su questo dibattito, BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova, 1983, 335 ss., nonché ID., *Lineamenti costituzionali del federalismo fiscale*, Padova 1982, 19 ss.

Così GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'articolo 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Questa Rivista*, 2001, 435.

Cfr. Gallo e Giarda, cit nelle nt. Precedenti.

Cfr. PINELLI, *Intervento*, in BERTI-DE MARTIN, *Le autonomie territoriali: dalla riforma amministrativa alla riforma territoriale*, Milano 2001, 119, nonché BERTOLISSI, *Intervento*, *Ivi*, 115.

Nella sentenza n. 297/03, peraltro, la Corte iscrive nella nuova casella dei tributi propri dell'art.119 Cost. la tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi istituita dalla regione Veneto con l'art.12 della l. reg. n.30/1988 in base alla autorizzazione contenuta nell'art.17 della l. n.752/1985 e respinge l'impugnativa statale rivolta, sulla base di un presupposto principio di "irrinunciabilità del credito tributario", a censurare l'abolizione del tributo disposta dalla Regione in considerazione dell'esiguità del gettito rapportata ai costi di gestione amministrativa dello stesso.

Cfr. ANTONINI, *Varco federale per l'Irap*, in *IlSole24ore* del 24.6.03, p. 23, dove appunto si sostiene la necessità di inquadrare l'Irap nella competenza esclusiva dello Stato ai sensi dell'art.117, II comma, lett. e).

Cfr. nt. 12

Tuttavia, con la legge finanziaria 2003, gli innalzamenti dell'aliquota "deliberati successivamente al 29 settembre 2002 e che non siano confermativi delle aliquote in vigore per l'anno 2002, sono sospesi fino a quando non si raggiunga un accordo [...] in sede di Conferenza unificata tra Stato, regioni ed enti locali sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale" L. 289/02, art. 3, comma primo, lettera a).

Tale è infatti la disposizione: "I comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano possono deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti."

Così PIN, *Il principio di sussidiarietà fiscale nelle politiche regionali*, in corso di pubblicazione in *Non Profit*, 2003, che in modo molto puntuale propone una descrizione complessiva delle varie politiche regionali, analizzandole anche alla luce delle sent. n. 296/3003.

Un'opzione utilizzata dal Friuli-Venezia Giulia (ll. reg. n. 4/2000 e 12/2002) e dalla Provincia di Trento (legge provinciale n.3/2001) consiste nel concedere ad imprese, da individuare con appositi regolamenti, contributi in forma di crediti d'imposta a valere a fini Irap.

Per l'Abruzzo, si veda la l. reg. 7/02 art. 14, per la Liguria la l. reg. n. 20/02 art. 3, per il Molise l. reg. n. 45/02 art. 12, per la Toscana la l. reg. n. 65/01 art. 1, per la Provincia di Trento la l. prov. n. 8/02 art. 16.

L'articolo 45 del d.lgs. 446/97 stabilisce all'art. 1 che "Per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, di cui all'articolo 10 del **decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601**, per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998 e per i quattro periodi successivi l'aliquota è stabilita nella misura dell'1,9 per cento; per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003 l'aliquota è stabilita nella misura del 3,75 per cento." Quanto alle agevolazioni ulteriori disposte dalle Regioni, si può citare a esempio il caso dell'Abruzzo, che, nella l. reg. 7/02, art. 13, afferma "L'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive, per i soggetti passivi che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, di cui all'art. 10 del **D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601**, come determinata dal **D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446**, e successive modifiche ed integrazioni, è ridotta, ai sensi e per gli effetti di quanto stabilito dall'art. 16 comma 3 del predetto decreto, di un punto percentuale." Inoltre si vedano le disposizioni di Lazio (l. reg. n. 34/01 tab. A), Toscana (l. reg. n. 2/01 art. 5), Veneto (l. reg. n. 34/02 art. 4) e la Provincia di Trento (l. prov. n. 3/01 art. 4, l. prov. n. 11/01 art. 6, l. prov. n. 15/02 art. 2).

L'art. 16 d.lgs. 446/97 afferma: " 1. L'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 4,25 per cento, salvo quanto previsto dal comma 2, nonché nei commi 1 e 2 dell'articolo 45. [...]"

3. A decorrere dal terzo anno successivo a quello di emanazione del presente decreto, le regioni hanno facoltà di variare l'aliquota di cui al comma 1 fino ad un massimo di un punto percentuale. La variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi". L'art. 45 al primo comma si occupa di realtà agricole e legate alla pesca, al secondo di banche, assicurazioni e società finanziarie. Ne accennano LOVECCHIO-PASQUALE, *A rischio le maxi-riduzioni*, in *IlSole24Ore* del 27/9/03, p. 19.

Si vedano ad esempio le disposizioni della Regione Lombardia, che innalzano l'aliquota di un punto percentuale (l. reg. n. 27/01 art. 1, n. 33/02 art. 1 e n. 10/03 art. 76); analoghe disposizioni si ritrovano nell'ambito marchigiano (l. reg. n. 35/01 art. 1), molisano (l. reg. n. 45/02 art. 12), siciliano (l. reg. n. 2/02 art. 7), toscano (l. reg. n. 43/02 art. 2), veneto (l. reg. n. 34/02 art. 2).

Si vedano LOVECCHIO-PASQUALE, *cit.*

L. reg. n. 9/01, artt. 1 e 6. Ne accennano LOVECCHIO-PASQUALE, *cit.*

L. reg. n. 65/01 art. 1.

Cfr., ad esempio, la L. reg. Sardegna n. 3/03, art. 17, che a decorrere dal 1° gennaio 2004 esenta dal pagamento dell'IRAP tutte le organizzazioni Non profit della Regione e non solo le Onlus.

Cfr. PIN, *Il principio di sussidiarietà fiscale nelle politiche regionali*, *cit.*, che evidenzia come nelle conclusioni presentate dalla Commissione di studio per il decentramento fiscale, in base alle quali l'Irap venne strutturata, l'imposta veniva giustificata sul presupposto che le "unità produttive [...] beneficiano di servizi pubblici e creano costi per la collettività locale" (Così la Relazione, al paragrafo 2.5.4.1.). Conseguentemente, si evidenzia come appare coerente col presupposto dell'imposta diminuire la pressione fiscale sulle attività rivolte a perseguire scopi di utilità sociale che evitano o riducono costi alla collettività. Anzi, poiché tra le funzioni dell'imposta, stando sempre ai lavori della Commissione, si rinviene quella di "compensare l'amministrazione pubblica per i servizi non vendibili con cui essa ha contribuito al processo produttivo e per i costi che l'attività produttiva pone a carico della comunità locale" si potrebbe addirittura giungere a ritenere irragionevole la mancanza di disposizioni agevolative in tal senso, dal momento che la stessa natura dell'Irap implicherebbe l'estensione delle misure agevolative a tutti i soggetti che, in qualche forma, sollevano la collettività da costi.

Cfr. i rischi di una eccessiva compressione dell'autonomia finanziaria regionale giustamente prefigurati da BERTOLISSI, *Intervento*, in BERTI-DE MARTIN, *Le autonomie territoriali: dalla riforma amministrativa alla riforma territoriale*, Milano 2001, 115.

Meno infelice appare la censura di incostituzionalità della legge regionale piemontese nella parte dove disponeva l'esenzione dal pagamento, a decorrere dal 1° gennaio 2003, degli autoveicoli di nuova immatricolazione alimentati a gas metano e degli autoveicoli elettrici (art. 2). In questo caso, infatti, non vi era nemmeno alcun principio della

legislazione statale dal quale poter ricavare la legittimazione per un simile intervento.

Art. 3, l. n.212/00: "I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati".

Art.1, l. n.212/00: "Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3,23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario ...".

Un analogo problema di rapporto tra principi generali e legislazione regionale si è posto in relazione alla l. n. 689/81 sulla disciplina generale dell'illecito amministrativo. Cfr. in proposito ANTONINI, *Le sanzioni amministrative regionali: profili ricostruttivi e aspetti problematici*, in *Le Regioni*, 1997, 31, ss., dove vengono evidenziata anche la posizione della giurisprudenza costituzionale. Sul carattere e le condizioni di derogabilità delle norme dello Statuto del contribuente sia consentito rimandare a ANTONINI, *Intorno alle "metanorme" dello Statuto del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, 619, ss.

Cfr. art.17, comma 10, della l. n. 449/97.

L. reg. Sic. N. 6/2001. Art. 5. *Tributo ambientale* : "1. Allo scopo di finanziare investimenti finalizzati a ridurre e prevenire il potenziale danno ambientale derivante dalle condotte installate sul territorio della Regione siciliana, nelle quali è contenuto il gas metano, è istituito un tributo ambientale il cui gettito è destinato a finanziare iniziative volte alla salvaguardia, alla tutela e al miglioramento della qualità dell'ambiente con particolare riguardo alle aree interessate dalla presenza di tali condotte.

2. Il tributo trova applicazione a decorrere dal primo giorno del mese successivo a quello di entrata in vigore della presente legge.

3. Per l'anno 2002 il gettito è valutato in 123.949 migliaia di euro. Presupposto del tributo è la proprietà dei gasdotti, nei quali è contenuto il gas, ricadenti nel territorio della Regione siciliana.

4. I soggetti passivi del tributo sono i proprietari dei gasdotti con condotte classificabili di prima specie di cui al comma 3 che effettuano almeno una delle seguenti attività: trasporto, distribuzione, vendita, acquisto.

5. Ai fini del tributo per gasdotto si intende l'insieme di tubi, curve, raccordi, valvole ed altri pezzi speciali uniti tra loro per il trasporto e la distribuzione del gas naturale.

6. La base imponibile è costituita dal volume dei gasdotti, misurato in metri cubi, classificabili in condotte di prima specie, ai sensi del **decreto ministeriale 24 novembre 1984**, recante norme di regolamentazione, ai fini della sicurezza, degli impianti di trasporto e di distribuzione di gas naturale a mezzo di condotte.

7. Il tributo è determinato per periodo di imposta annuale sulla base imponibile di cui al comma 6.

8. La misura del tributo è stabilita con apposita legge della Regione siciliana da emanarsi entro il 31 dicembre di ogni anno. Qualora entro il suddetto termine non venga stabilita una nuova misura si intende prorogata quella dell'anno precedente aumentata dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo calcolato al 31 dicembre dell'anno che immediatamente precede quello di imposizione. Per l'anno 2002 il tributo è determinato nella misura di 153 euro per metro cubo di gasdotto.

9. Per i tratti di gasdotto ricadenti su suolo privato la misura di cui al comma 8 è ridotta del 10 per cento.

10. Il tributo è dovuto dai soggetti passivi di cui al comma 4 per anno solare proporzionalmente ai mesi dell'anno nei quali si è protratta la proprietà; a tal fine il mese durante il quale la proprietà si è protratta per almeno quindici giorni è computato per intero. Limitatamente al mese di febbraio negli anni solari non bisestili, nel particolare caso in cui la proprietà sia stata per soli quattordici giorni, è tenuto a corrispondere il tributo per l'intero mese il soggetto divenuto proprietario del gasdotto a partire dal giorno quindici. ..." (omissis).

Cfr., sul cd. "tubatico", la brillante ricostruzione di CIARLO, *La tassa sul tubo: ovvero del federalismo impazzito*, in

*Quad. cost.* 2002, 808. Peraltro occorre anche aggiungere che una imposta analoga al tubatico è stata presentata nel Consiglio regionale del Friuli Venezia Giulia (proposta di legge n. 262 presentata il 15 Maggio 2002 dai consiglieri Cisilino, Dal Mas, Stefanoni e Staffieri)

In questi termini, CIARLO, *La tassa sul tubo: ovvero del federalismo impazzito*, cit. 809.

Diverso dal "tubatici" è invece ad esempio il caso della cd. Ecotassa delle Baleari che è sostanzialmente un'imposta di soggiorno applicata dagli albergatori ai clienti con un importo variabile da 0,25 a 2 euro per giorno in relazione al tipo di albergo. La legge istitutiva la qualifica come imposta diretta (per aggirare il divieto della LOFCA di sovrapposizione con le imposte statali), ma in realtà è secondo la dottrina è imposta indiretta sul consumo di beni turistici, con problemi di sovrapposizione all'Iva.

Peraltro, occorre notare che questa imposta, in linea teorica applicata a tutti (e quindi anche ai residenti), di fatto diventa a carico solo dei non residenti (cioè dei soggetti che usufruiscono del servizio alberghiero). Si tratta quindi un'imposta che viene esportata e non colpisce la collettività locale, cioè i soggetti che votano. Tuttavia occorre anche precisare che nel caso dell'ecotassa delle Baleari una seria ragione giustificativa era presente, dal momento che il problema ambientale creato dal turismo è tutt'altro che marginale (si parla di 11 milioni di turisti all'anno su una popolazione di 800.000 abitanti, per cui dal 1975 al 1999 è calato di 90 metri il livello di profondità a cui bisogna arrivare per estrarre l'acqua).

Cfr., per approfondimenti, ORSONI, *Autonomies financières et fiscales*, in *Revue Française de Finances Publiques*, p. 109.

La legge organica n. 8/1980 prevede all'art. 6.2 "*Los tributos que establezcan las Cominidades Autonomas no podran recarer sobre hechos imponibles gravados por el Estado*". Cfr., sul punto, SOLER ROCH, *Federalismo e controlli fiscali: l'esperienza spagnola*, in TOSI-GIOVANARDI, *Federalismo e controlli fiscali*, Padova, 2002, 63, ss.